

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ІВАНА ПУЛЮЯ

Кафедра бухгалтерського обліку та аудиту

**ОПОРНИЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**

із дисципліни «Облік в галузях економіки»

для студентів 4 курсу усіх форм навчання  
*спеціальності 6.030509 «Облік і аудит»*



**ТЕРНОПІЛЬ – 2016**

Опорний конспект лекцій із дисципліни «Облік у галузях економіки» для студентів 4 курсу усіх форм навчання спеціальності 6.030509 «Облік і аудит» / Н.В. Кравчук. – Тернопіль: ТНТУ імені І. Пулюя, 2016. – 124с.

**Укладач:** Кравчук Наталія Василівна, к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку та аудиту ТНТУ імені Івана Пулюя

**Рецензент:** Білоус Ольга Степанівна, кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту ТНТУ імені Івана Пулюя

Навчально-методичні матеріали розглянуті і затверджені на засіданні кафедри бухгалтерського обліку та аудиту  
**протокол № 1 від 30 серпня \_\_\_\_\_ 2016 р.**

Схвалено і рекомендовано методичною радою факультету економіки та менеджменту  
**протокол № 1 від 31 серпня 2016 р.**

## ЗМІСТ

ЛЕКЦІЯ 1. ОБЛІК У БУДІВЕЛЬНОМУ ВИРОБНИЦТВІ.....	4
ЛЕКЦІЯ 2. ОБЛІК У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ.....	13
ЛЕКЦІЯ 3. ОБЛІК У ТОРГІВЛІ.....	44
ЛЕКЦІЯ 4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НА АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.....	55
ЛЕКЦІЯ 5. ОБЛІК У ГРОМАДСЬКОМУ ХАРЧУВАННІ.....	75
ТЕМА 6. ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА.....	79
ЛЕКЦІЯ 7: ОБЛІК НА МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.....	102
ЛЕКЦІЯ 8. ОБЛІК У ТУРИСТИЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ.....	115
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА.....	121

## ЛЕКЦІЯ 1. ОБЛІК У БУДІВЕЛЬНОМУ ВИРОБНИЦТВІ

- 1.1. Характеристика галузі та особливості обліку.
- 1.2. Облік витрат будівельних організацій.
- 1.3. Визнання доходів і витрат за період виконання будівельного контракту.
- 1.4. Облік доходів будівельних організацій та розрахунків із замовниками.

### 1.1. Характеристика галузі та особливості обліку

**Будівництво** — це спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт.

**Об'єкт будівництва** — сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

Підгалузі будівництва:

- житлове;
- промислове;
- транспортне;
- сільськогосподарське;
- культурно-побутове та ін.

Будівництво здійснює підрядник (будівельно-монтажна організація) на кошти замовника.

**Підрядник** — юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові.

**Замовник** — учасник контракту, який визначає умови складання контракту, приймає закінчені роботи і здійснює розрахунки за них з підрядником.

Взаємовідносини між ними регулюються договорами на весь термін будівництва.

**Будівельний контракт** — договір про будівництво.

Форма контракту, порядок його укладання регулюються Загальними умовами укладання і виконання договорів підряду в капітальному будівництві, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 01.08.2005 р. № 668.

Замовник виконує такі **функції**:

- здійснює фінансування будівництва;
- визначає умови укладання підрядного контракту;
- здійснює контроль за ходом будівництва;
- приймає завершені об'єкти;
- здійснює розрахунки з підрядниками тощо.

Замовник може здійснювати будівництво господарським, підрядним або змішаним способом.

Традиційна **форма** генпідрядних відносин полягає в наступному:

Замовник вирішує організаційні питання відведення земельної ділянки, отримання дозволу на будівництво, здійснює підготовку до укладання будівельного контракту тощо. Для виконання проектно-пошукових робіт замовник залучає спеціалізовану проектну організацію. Виконання будівельних робіт доручає підряднику.

Генеральний підрядник: виконує загальні будівельні роботи власними силами; виконання спеціальних робіт доручає субпідрядникам.

Будівництво об'єктів здійснюється згідно із затвердженою документацією.

Підрядник здійснює будівництво згідно з законодавчо встановленими нормами: ДБН, СНІП, ГОСТ, ДСТУ.

Згідно з Законом України «Про архітектурну діяльність» від 20.05.99 р. № 687 (ст. 17) з 2008 року підлягає **ліцензуванню** господарська діяльність із створення об'єктів

архітектури, яка включає нове будівництво, реконструкцію, реставрацію і капітальний ремонт.

**Особливості будівництва і обліку** в ньому настільки значні, що це призвело до прийняття галузевого стандарту — П(С)БО18 «Будівельні контракти»:

1. Тривалість виробничих циклів зумовлює велику питому вагу незавершеного виробництва і особливі умови розрахунків із замовниками — оплата, зазвичай, здійснюється за виконані етапи робіт, вартість яких визначається згідно з П(С)БО 18; будівельні організації нерідко вимушені залучати позикові кошти у зв'язку з повільним оборотом власних коштів.

2. Об'єкти будівництва непорушні, немає переміщення об'єктів до покупця, але мають місце витрати на переміщення будівельних машин і механізмів до об'єкта будівництва, на спорудження тимчасових (нетитульних) споруд.

3. Будівельні організації, як правило, до початку робіт знають конкретного замовника, з яким укладають договір, від якого отримують кошти на будівництво і який приймає об'єкт на місці після закінчення будівництва. Це зумовило необхідність обліку витрат і доходів у розрізі будівельних контрактів; особливості такого обліку розкриті в П(С)БО 18.

4. Будівельні ділянки розкидані по великій території, перебувають на значній відстані від керівництва, їх місце постійно змінюється, що послаблює контроль за виконанням робіт, зберіганням матеріалів.

5. Наявність допоміжних виробництв, різноманітність видів робіт (монтажні, штукатурні, оздоблювальні, санітарно-технічні, електротехнічні тощо) та їх різна трудомісткість ускладнюють первинний та аналітичний облік.

6. Об'єкти будівництва знаходяться просто неба, кліматичні умови призводять до матеріальних втрат внаслідок дії дощу, морозу, снігу, вітру.

**Специфічні рахунки** для обліку в будівництві:

**113** «Тимчасові (нетитульні) споруди»;

**238** «Незавершені будівельні контракти»;

**239** «Проміжні рахунки»,

а також

**703** «Дохід від реалізації робіт і послуг»;

**903** «Собівартість реалізованих робіт і послуг»;

**912** «Загальновиробничі витрати».

**Проміжні рахунки** — рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати.

Специфічними **первинними документами** в будівництві є журнал обліку виконаних робіт (форма № КБ-6), Акт приймання виконаних підрядних робіт за формою № КБ-2в, Довідка про вартість виконаних підрядних робіт та витрати, форма № КБ-3.

Акт за формою № КБ-2в складається для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт та проведення розрахунків за них на основі журналу КБ-6. Акт складається щомісячно при виконанні будівельною організацією робіт із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств державної форми власності. Довідка КБ-3 складається для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт і проведення розрахунків за них з підприємствами, незалежно від форми власності цих підприємств та джерел фінансування підрядних робіт. У разі складання акта КБ-2в у довідці вартість виконаних підрядних робіт за період з початку року визначається як сума вартості робіт згідно з актами за попередні періоди.

Облік грошових коштів, оплати праці, основних засобів тощо ведеться, як і в інших галузях.

Методи нарахування амортизації основних засобів будівельні організації обирають, як правило, різні для різних груп основних засобів; частіше прямолінійний і, для деяких видів будівельних машин, виробничий.

Є певні особливості в обліку будівельних матеріалів, найбільші особливості — в обліку доходів, витрат, розрахунків із замовниками.

## **1.2. Облік витрат будівельних організацій**

Групування витрат за елементами та статтями у будівництві здійснюється, як і в інших галузях, згідно з П(С)БО 16.

Облік витрат ведеться у розрізі будівельних контрактів. П(С)БО 18 визначено, що витрати за будівельним контрактом включають:

- витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням цього контракту (прямі);
- загальновиробничі витрати.

Не включаються до складу витрат за будівельним контрактом, а відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту.

Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені наказом Держбуду України від 16.02.2004 р. № 30 визначено порядок формування собівартості будівельно-монтажних робіт.

Об'єктом витрат можуть бути окремі види будівельно-монтажних робіт або об'єкт будівництва. Відповідно до об'єктів витрат розрізняють собівартість окремих видів будівельно-монтажних робіт та собівартість всього об'єкта будівництва.

Витрати будівельної організації можуть класифікуватися за такими ознаками: види діяльності будівельної організації; місце виникнення витрат; види витрат; способи включення витрат до собівартості будівельно-монтажних робіт; результативність витрачання; календарні періоди; відносно договору підряду на виконання робіт з будівництва; наявність надзвичайних подій.

Базою розподілу загальновиробничих витрат (постійних та змінних) можуть бути: сума усіх прямих витрат на виконання будівельно-монтажних робіт; сума прямих витрат на оплату праці на виконання будівельно-монтажних робіт; трудозатрати на виконання будівельно-монтажних робіт (нормативні або фактичні); відпрацьований будівельними машинами і механізмами час тощо.

До складу елементу «Інші операційні витрати» у будівництві згідно з Методичними рекомендаціями включаються такі специфічні витрати:

- вартість послуг управлінської механізації та інших спеціалізованих організацій під час виконання будівельно-монтажних робіт, включаючи перебазування будівельних машин з об'єкта на об'єкт;
- платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, розміщення відходів;
- витрати на гарантійний ремонт зданих замовнику об'єктів;
- витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом;
- вартість виданого спецодягу, спецвзуття, мийних та знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування;
- виплати авторських винагород за винахідництво і раціоналізацію;

• витрати на сплату рентних платежів за використання земельних ресурсів та на сплату концесійних платежів за використання корисних копалин тощо.

До складу прямих витрат поруч з іншими статтями відносять витрати на експлуатацію будівельних машин та механізмів.

Загальновиробничі витрати поділяють на:

— витрати на управління та обслуговування будівельного виробництва;

— витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках та вдосконалення технології, серед яких: витрати на утримання будівельних майданчиків, тимчасових нетитульних споруд, витрати на геодезичні роботи, на підготовку об'єктів будівництва до здачі, на утримання протипожежної та сторожової охорони, на перебазування лінійних підрозділів будівельних організацій тощо;

— витрати на здійснення заходів з охорони праці на будівельних майданчиках;

— інші загальновиробничі витрати.

#### **Бухгалтерські проведення з обліку витрат:**

1. Нараховано прямі витрати:

*Д-т 23 К-т 661, 20, 65, 13, 631, 685, 64...*

2. Загальновиробничі витрати:

нараховано:

*Д-т 91 К-т 661, 65, 20, 13, 631, 685, 64...*

списано:

*Д-т 23 К-т 91*

3. Інші витрати (витрати періоду):

нараховано:

*Д-т 92, 93, 94 К-т 66, 65, 20, 13, 631, 685, 64...*

списано:

*Д-т 791 К-т 92, 93, 94.*

У кінці звітної періоду в дебет субрахунку **903** з кредиту рахунку **23** списують тільки ті витрати, які визнані витратами звітної періоду згідно з П(С)БО 18. Невизнані витрати залишаються на дебеті рахунку **23** і відображаються в 120 рядку балансу «Незавершене виробництво».

У П(С)БО 18 для обліку витрат будівництва запропоновано субрахунок **230**, який використовуватимемо далі.

У табл. 1.1 наведено відповідні бухгалтерські проведення за таким прикладом: собівартість будівельних робіт становить 9300 грн.; за перший етап будівництва нараховано прямі витрати 5300 грн., визнано — 5000 грн.; за другий етап визнані витрати становлять 4300 грн., а фактичні витрати — 4000 грн.

**Таблиця 1.1**

#### **Облік витрат будівництва**

№ п/п	Зміст операції	Сума, грн.	Д-т	К-т
<b>I етап</b>				
1	Відображено прямі витрати на першому етапі	5300	230	661, 65, 20 ...
2	Списано собівартість робіт за будівельним контрактом	5000	903	230
3	Списано на фінансовий результат	5000	791	903
<b>II етап</b>				
4	Відображено прямі витрати на другому етапі	4000	230	661, 65, 20 ...
5	Списано собівартість робіт за будівельним контрактом	4300	903	230
6	Списано на фінансовий результат	4300	791	903

Тобто, фактичні витрати формуються протягом періоду на субрахунку **230**, а в кінці періоду до собівартості включають визнані витрати.

Порядок визначення визнаних витрат і доходів за етап розглянуто у наступному підрозділі.

Генеральні підрядники щомісяця зменшують величину окремих статей загальновиробничих витрат на суму витрат на обслуговування субпідрядників проведенням

*Д-т 903 К-т 912.*

Водночас зазначена сума витрат на обслуговування субпідрядників з урахуванням податку на додану вартість збільшується (за відповідними статтями загальновиробничих витрат) та відображається за дебетом рахунку **63** «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та кредитом субрахунку **703** «Дохід від реалізації робіт і послуг».

### **1.3. Визнання доходів і витрат за період виконання будівельного контракту**

П(С)БО 18 передбачає такі види будівельних контрактів:

- **контракт з фіксованою ціною** — договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції, що випускатиметься на об'єкті будівництва;

- **контракт за ціною «витрати плюс»** — договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини).

На практиці укладаються саме такі договори; згідно з ДБН, ціни можуть бути твердими або динамічними.

Оскільки будівництво триває, як правило, кілька місяців або років, оплата виконаних робіт здійснюється поетапно за обсяги виконаних протягом звітного періоду робіт.

Доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням міри завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

**Ступінь завершеності робіт** за будівельним контрактом може визначатися за одним із методів [1]:

1) вимірювання та оцінка виконаної роботи;

2) співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;

3) співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом з фіксованою ціною може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- можливості достовірного визначення суми загального доходу від виконання будівельного контракту;

- імовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;

- можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, і ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу;

- можливості достовірного визначення та оцінки витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, для порівняння фактичних витрат за цим будівельним контрактом з попередньою оцінкою таких витрат.

Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом за ціною «витрати плюс» може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:



- імовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;
- можливості достовірного визначення витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, незалежно від імовірності їх відшкодування замовником.

Якщо кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом не може бути оцінений достовірно, то:

- дохід визнається в сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує імовірність їх відшкодування;
- витрати за будівельним контрактом визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були зазначені.

Далі розглянуто порядок визначення ступеня завершеності робіт за наведеними вище методами.

**Метод 1** — вимірювання та оцінка виконаної роботи. Цей метод є звичним для українських будівельників. При його використанні сума доходу вже підрахована (визначена) в акті виконаних робіт (форма № КБ-2в).

**Метод 2** — співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі.

Цей метод доцільно використовувати при виконанні однорідних робіт, що дає змогу розрахувати обсяг виконаних робіт у натуральних одиницях. Суть його полягає в тому, що визначається питома вага виконаних робіт у загальному обсязі робіт за будівельним контрактом у натуральному вираженні. Потім перемножується загальна вартість робіт і питома вага та визначається дохід на дату балансу.

**Наприклад:** Підрядник уклав договір із замовником на встановлення в житловому будинку 60 дверей вартістю 900 грн. Загальна вартість контракту — 54 000 грн (в т. ч. ПДВ — 9000). На дату балансу встановлено 40 дверей. Питома вага виконаних робіт становить:  $(40/60) \times 100\% = 66,67\%$ .

Дохід від виконання робіт:  $54\,000 \times 0,6667 = 36\,000$  грн (в т. ч. ПДВ — 6000).

Вважаємо, що на практиці методика розрахунків за цим методом може бути простішою: коли відома вартість однієї одиниці робіт, визнаний дохід за етап може визначатися як вартість загального обсягу виконаних робіт:

40 дверей  $\times$  900 грн = 36 000 грн.

**Метод 3** — співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом є найпоширенішим у світовій практиці. Його застосування розглянуто на прикладах.

**Приклад 1.** Загальна вартість робіт за контрактом становить 20 000 грн. без ПДВ. Витрати, заплановані підрядником, — 16 000 грн. Розрахунок доходу за методом співвідношення витрат наведено у табл. 1.2.

**Таблиця 1.2**

**Розрахунок доходу за методом співвідношення витрат**

Показник	№ рядка	Етап		
		I	II	III
Витрати, фактично визнані за етап	1	7000	5000	4000
Визнані витрати наростаючим підсумком	2	7000	12000	16000
Загальна сума планових витрат	3	16000	16000	16000
Коефіцієнт співвідношення витрат наростаючим підсумком (ряд. 2 : ряд. 3)	4	0,4375	0,75	1
Дохід плановий (договірна ціна)	5	20000	20000	20000
Дохід, визнаний наростаючим підсумком (ряд. 5 $\times$ ряд. 4)	6	8750	15000	20000
Дохід за етап	7	8750	6250	5000

**Приклад 2.** Розрахунок суми доходів за методом співвідношення витрат при відхиленні договірної ціни та планових витрат наведено у табл. 1.3. Дані взяті з прикладу 1, але на другому етапі планова сума витрат збільшена на 500 грн, що призвело до збільшення договірної ціни на 1000 грн.

Дохід будівельної організації, як і витрати, визначають визнаний і фактичний (оплачений). При виставленні рахунка замовнику за виконані етапи робіт їх сума відображається за дебетом субрахунку **238** «Незавершені будівельні контракти» і кредитом субрахунку **239** «Проміжні рахунки». Якщо суми, оплачені замовником, відрізняються від визнаної суми доходу, здійснюється коригування субрахунку **239**.

**Таблиця 1.3**

**Розрахунок доходу за методом співвідношення витрат при відхиленні договірної ціни та планових витрат**

Показник	Етап		
	I	II	III
Витрати, фактично визнані за етап	7000	5500	4000
Визнані витрати наростаючим підсумком	7000	12500	16500
Загальна сума планових витрат	16000	16500	16500
Коефіцієнт співвідношення витрат наростаючим підсумком (ряд. 2 : ряд. 3)	0,4375	0,7576	1
Дохід плановий (договірна ціна)	20000	21000	21000
Дохід, визнаний наростаючим підсумком (ряд. 5 x ряд. 4)	8750	15909,1	21000
Дохід за етап	8750	7159,1	5090,9

Після завершення будівництва робиться обернене бухгалтерське проведення:

**Д-т 239 К-т 238.**

У табл. 1.4 запропоновано продовження попереднього прикладу з табл. 1.1 в частині відображення доходів за будівельним контрактом, що необхідно для розуміння порядку відображення операцій на рахунках **238** і **239**. Дохід за весь період будівництва становить 12 000 грн, визнаний дохід на першому етапі становить 6500 грн без ПДВ, а сума проміжного рахунку (тобто сума, сплачена замовником) — 7000 грн. без ПДВ. На другому етапі визнаний дохід становить 5500 грн (без ПДВ), а сума проміжного рахунку дорівнює 5000 грн.

Бухгалтерські проведення 5 і 10 запропоновані автором, бо інакше не буде відображено коригування заборгованості з ПДВ, хоча до П(С)БО 18 й Інструкції № 291 ще не внесено зміни, які передбачали б відображення зазначеної операції.

**Таблиця 1.4**

**Відображення доходів за будівельним контрактом**

№ п/п	Зміст операції	Сума, грн.	Д-т	К-т
I етап				
1	Відображено дохід будівельної організації і заборгованість замовника на першому етапі	7800 (6500+ ПДВ)	361	703
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	1300	703	641
3	Відображено суму проміжного рахунку	6500	238	239
4	Коригування проміжного рахунку	500	238	239
5	Відображено ПДВ на суму коригування	100	361	641

II етап				
6	Відображено дохід будівельної організації і заборгованість замовника на першому етапі	6600 (5500+ПДВ)	361	703
7	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	1100	703	641
8	Відображено суму проміжного рахунку	5500	238	239
9	Коригування проміжного рахунку	500	361	239
10	Відображено ПДВ на суму коригування	100	361	641
11	Списано дохід на рахунок фінансових результатів	5500	703	791
12	Закриття проміжних рахунків	12000	239	238

#### 1.4. Облік доходів будівельних організацій та розрахунків із замовниками

Дохід будівельної організації при виконанні будівельних робіт включає [2]:

- ціну будівельного контракту;
- суму відхилень від ціни за будівельним контрактом;
- суму претензій, яку підрядник може вимагати від замовника;
- суму заохочувальних виплат на користь підрядника понад ціну контракту.

За договором підряду підрядник зобов'язується на свій ризик виконати певну роботу на завдання замовника з його або своїх матеріалів.

Замовник, своє чергою, зобов'язується прийняти і сплатити виконану роботу.

Згідно з [1] суттєвими умовами договору підряду є: договірна ціна, строки виконання робіт, умови розрахунків, порядок контролю за якістю робіт, матеріально-технічне забезпечення, порядок здавання та приймання робіт, гарантійні строки експлуатації об'єкта, страхування ризиків, розв'язання суперечностей тощо.

Оплата робіт замовником може здійснюватись за етапи робіт, за окремі комплекси та види робіт, окремі конструктивні елементи.

Можуть здійснюватись авансові платежі, оплата будівельних матеріалів. Ці платежі можуть становити до 95 % договірної ціни.

Здача будівельних об'єктів оформлюється актом, підписання якого визначає момент передачі об'єкта у власність замовника. В акті мають бути обумовлені всі претензії і строки їх задоволення.

Бухгалтерські проведення з обліку витрат, доходів та розрахунків із замовниками в будівельній організації (табл. 1.5) розглянемо на прикладі 1, наведеному в табл. 1.2.

Додаткові умови: перед початком робіт отримано аванс від замовника — 6000 грн; фактичні витрати на другому етапі становили — 5500 грн, на третьому — 3500 грн. Адміністративні витрати на першому етапі становили 300 грн.

**Таблиця 1.5**

#### Бухгалтерські проведення з обліку витрат, доходів та розрахунків із замовниками в будівельній організації

№ п/п	Зміст операції	Сума, грн.	Д-т	К-т
I етап				
1	Отримано аванс від замовника	6000	311	681
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	1000	643	641
3	Відображено прямі витрати	7000	230	661,65, 20 ...
4	Відображено адміністративні витрати і витрати на збут	300	92,93	661, 65, 20 ...
5	Відображено дохід будівельної організації і заборгованість замовника	10500 (8750 + ПДВ)	361	703
6	Списано податкове зобов'язання, визнане	1000	703	641

	раніше при отриманні авансу			
7	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	750	703	641
8	Відображено суму проміжного рахунку	8750	238	239
9	Списано собівартість робіт за будівельним контрактом	7000	903	230
10	10 Списано на рахунок фінансових результатів:			
	а) дохід;	8750	703	791
	б) собівартість;	7000	791	903
	в) адміністративні витрати і витрати на збут	300	791	92,93
11	Надійшла оплата від замовників	4500	311	361
12	Здійснено залік авансу	6000	681	361

### 1.5. Особливості обліку будівельних матеріалів

Облік будівельних матеріалів здійснюється у підрядника на субрахунку **201**, у замовника — на субрахунку **205** як облік інших запасів згідно з П(С)БО 9 «Запаси».

Специфічні первинні документи — лімітно-забірні картки форми М-28, М-28А, М-29.

Доставка будівельних матеріалів може здійснюватись кількома перевезеннями за день за однією накладною. В такому разі приймання кожної машини (піску, щебеня тощо) може здійснюватися шляхом розписки про приймання на зворотному боці накладної з прийманням всієї партії в кінці дня.

#### Класифікація будівельних матеріалів

1) За використанням:

- стінові (цегла, каміння, панелі, блоки);
- в'язучі (вапно, цемент, синтетичні смоли);
- сантехнічні (труби, шланги);
- електротехнічні (кабель, провід, лампи, вимикачі);
- кровельні (шифер, черепиця, жерсть, руберойд);
- ізоляційні (папір, скловолокно).

2) За способом зберігання:

- відкритого зберігання (цегла, пісок, щебінь, гравій);
- закритого зберігання (сантехніка, електротехнічні матеріали);
- напівзакритого зберігання (лінолеум, толь).

Бухгалтерські проведення з обліку будівельних матеріалів, а також із нарахування зносу нетитульних споруд, сума якого включається до елемента затрат «Матеріальні витрати» наведені нижче:

1 Виготовлення або доробка будівельних матеріалів у допоміжних та другорядних виробництвах: Д-т 232, 201 – К-т 661, 65, 20...

2 Отримані будівельні матеріали від постачальника: Д-т 201 – К-т 631;

3 Відображений податковий кредит з ПДВ: Д-т 641 – К-т 631;

4 Витрачені матеріали на будівництво: Д-т 23 – К-т 201;

5 Нарахований знос тимчасових (нетитульних) споруд (якщо вони передані замовником на баланс будівельної організації) Д-т 23 – К-т 132.

*Особливості проведення інвентаризації будівельних матеріалів.* Сипучі будівельні матеріали (щебінь, пісок, цемент), особливо відкритого зберігання, важко виміряти, бо вони зберігаються насипом на спеціальних майданчиках. Тому перед інвентаризацією матеріально відповідальні особи повинні надати їм певної геометричної форми (паралелепіпеду, конуса тощо). Кількість матеріалів визначається шляхом обмірювання і розрахунків: визначається математично об'єм відповідного паралелепіпеду, конуса або куба і вага однієї одиниці вимірюваних матеріалів зважуванням; отримані величини перемножуються. Присутність матеріально відповідальної особи при цьому обов'язкова.

## ЛЕКЦІЯ 2. ОБЛІК У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

- 2.1. Особливості бухгалтерського обліку у сільськогосподарському виробництві
- 2.2. Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі (поточних біологічних активів тваринництва)
- 2.3. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції рослинництва
- 2.4. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції тваринництва
- 2.5. Облік витрат з формування основного стада, закладання і вирощування багаторічних насаджень
- 2.6. Облік витрат і виходу продукції підсобних промислових виробництв
- 2.7. Облік витрат і калькулювання собівартості робіт (послуг) допоміжних виробництв
  - 2.7.1. Облік у ремонтних виробництвах
  - 2.7.2. Облік витрат і роботи автомобільного транспорту
  - 2.7.3. Облік витрат енергетичних виробництв (господарств) та водопостачання
  - 2.7.4. Облік витрат на утримання робочої худоби
- 2.8. Облік витрат на утримання і експлуатацію машинно-тракторного парку
- 2.9. Облік готової продукції та її реалізації
- 2.10. Облік фіксованого сільськогосподарського податку

### 2.1. Особливості бухгалтерського обліку у сільськогосподарському виробництві

Сільське господарство — одна з провідних галузей економіки України, в якій зайнято близько 20% працездатного населення і яка забезпечує більше чверті внутрішнього валового продукту. У той же час сільськогосподарське виробництво характеризується рядом особливостей, які суттєво впливають на організацію обліку:

1) багатогалузевий характер діяльності сільськогосподарських підприємств: виробництво різноманітної продукції рослинництва і тваринництва (часто за досить відмінними і специфічними технологіями), переробка власної і давальницької продукції, торгівля і громадське харчування, автомобільні перевезення і окрема система інших допоміжних виробництв (ремонтні майстерні, водопостачання тощо), капітальне будівництво своїми силами і підсобні промислові виробництва (цегельне та ін.) зумовлюють таку побудову обліку, яка враховувала б особливості кожного виду діяльності та одержаної продукції (робіт, послуг) і забезпечувала контроль за витратами у розрізі центрів відповідальності;

2) земля як основний виробничий ресурс у сільському господарстві поки що не має справедливої грошової оцінки і у складі активів сільськогосподарських підприємств не відображається, а у процесі відтворення жодними іншими засобами не заміщується. При раціональному використанні її родючість не лише не знижується, а навіть зростає, тому термін її ефективного використання не обмежений у часі і амортизаційні відрахування з вартості земельних ділянок (для віднесення їх на витрати виробництва) не визначаються;

3) процес виробництва у сільському господарстві має справу з живими організмами, розвиток яких часто визначається природними факторами (зміною пори року, кількістю атмосферних опадів, коливаннями температури і вологості повітря тощо), які дуже рідко піддаються регулюванню з боку виробників. Цим зумовлено те, що у сільському господарстві рівень витрат часто визначається впливом природних факторів і не адекватний виходу продукції. Це зумовлює значні коливання собівартості продукції з року в рік. Крім того, з цим пов'язані сезонні коливання витрат або навіть їх одноразовий характер, що зумовлює необхідність вести облік витрат у розрізі окремих періодів року та видів робіт;

4) сільськогосподарські підприємства самі відтворюють частину необхідних їм засобів праці (виращування багаторічних насаджень, молодняка тварин для ремонту та поповнення основного стада і т. ін.), але специфіка біологічних об'єктів зумовлює необхідність відображати в обліку витрати зі створення таких засобів до їх передачі в експлуатацію не як капітальні вкладення, а як поточні виробничі витрати;

5) частина готової продукції сільськогосподарського виробництва не набуває товарної форми, а залишається у господарстві і слугує вихідним матеріалом (сировиною) для відновлення процесу виробництва (насіння для посіву, корми для тварин, молоко для випоювання телят тощо) або ж для внутрішньогосподарської переробки (на боршно, крупи, олію, ковбаси і т. ін.). Усе це зумовлює необхідність вести відокремлений облік товарної та нетоварної частини готової продукції;

6) окремі види сільськогосподарської продукції одержують з виробництва лише один раз на рік (деяка продукція рослинництва) або навіть один раз у півтора-два роки (виращування молодняка великої рогатої худоби), тому в бухгалтерському обліку необхідно відображати не лише кінцевий вихід продукції, а й сам хід її виробництва (наращування витрат та зростання живої маси тварин, їх приріст). У таких випадках оприбуткована продукція частково залишається на стадії незавершеного виробництва, хоча в обліку відображається у складі виробничих запасів (молодняк тварин). За несприятливих умов ця продукція взагалі може бути втрачена (падій молодняка тварин або зменшення їх живої маси). Все це зумовлює істотні особливості у методиці оприбуткування продукції та її обліку;

7) у сільському господарстві більшість рослин і тварин дають не один, а декілька видів продукції (як основної, так і побічної), а сам процес такого «спільного» виробництва не має точки роз'єднання, як це часто має місце у промисловості, тому це зумовлює необхідність застосування специфічних методів розподілу витрат і калькулювання собівартості продукції.

Враховуючи особливості сільськогосподарського виробництва, Кабінет Міністрів, Міністерство фінансів та Міністерство аграрної політики України (МАПУ) розробили і затвердили ряд нормативних документів, що регулюють організацію та методику бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах.

Серед них:

— Про врегулювання питань щодо забезпечення захисту майнових прав селян у процесі реформування аграрного сектора економіки. Постанова КМУ від 28.02.2001 р. №177;

— Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджено наказом МФУ від 18.11.2005 р. № 790;

— Про організацію ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в системі Міністерства аграрної політики України, затверджено наказом МАПУ від 01.11.2000 р. № 216;

— Методичні рекомендації щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з формування власного капіталу та залучення майна колишніх членів колективних сільськогосподарських підприємств новоствореними сільськогосподарськими підприємствами, затверджено наказом МАПУ від 02.07.2001 р. № 190;

— Методичні рекомендації про затвердження спеціалізованих форм регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та методичних рекомендацій щодо їх застосування, затверджено наказом МАПУ від 04.06.2009 р. № 390;

— Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджено наказом МАПУ від 28.05.2001 р. №132;

— Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затверджено наказом МАПУ від 02.07.2001 р. № 190.

Переліченими та іншими нормативними документами Міністерства аграрної політики України рекомендовано сільськогосподарським підприємствам застосовувати спеціальні субрахунки галузевого призначення, затверджені галузеві форми первинних документів та реєстрів журнально-ордерної форми обліку, статті витрат, методи розподілу витрат і калькулювання собівартості продукції, визначення об'єктів обліку витрат і калькуляційних одиниць, розрахунків за фіксованим сільськогосподарським податком, обліку державних дотацій, обліку розрахунків продукцією за податками і платежами та інше.

Так, для обліку витрат виробництва та виходу продукції сільськогосподарським підприємствам рекомендовано застосовувати такі субрахунки:

- 1) до синтетичного рахунка 23 «Виробництво»
  - 231 «Рослинництво»;
  - 232 «Тваринництво»;
  - 233 «Промислове виробництво»;
  - 234 «Допоміжні виробництва»;
  - 235 «Витрати на утримання машин і обладнання»;
  - 236 «Обслуговуючі виробництва та господарства (виробничі)»;
  - 237 «Ремонт основних засобів та інших необоротних активів»;
- 2) до синтетичного рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»
  - 271 «Продукція рослинництва»;
  - 272 «Продукція тваринництва»;
  - 273 «Продукція промислових виробництв»;
  - 274 «Продукція допоміжних, обслуговуючих та інших виробництв»;
  - 275 «Продукція, прийнята від населення для реалізації»;
  - 276 «Насіння і садивний матеріал»;
  - 277 «Корми»;
- 3) до синтетичного рахунка 91 «Загальновиробничі витрати»
  - 911 «Загальновиробничі (цехові) витрати рослинництва»;
  - 912 «Загальновиробничі (цехові) витрати тваринництва»;
  - 913 «Загальновиробничі (цехові) витрати промислових виробництв»;
  - 914 «Загальновиробничі (цехові) витрати інших виробництв»;
  - 915 «Фіксований сільськогосподарський податок».

Облік витрат виробництва (на рахунку 23 «Виробництво») рекомендовано вести за такими статтями витрат (табл. 2.1).

**Таблиця 2.1**

**Рекомендований перелік статей витрат сільськогосподарських підприємств**

Стаття витрат	Галузі виробництва			
	Рослинництво	Тваринництво	Допоміжні виробництва	Підсобні промислові виробництва
Оплата праці	+	+	+	+
Насіння і посадковий матеріал	+			
Паливо та мастильні матеріали	+	+	+	+
Добрива	+			
Засоби захисту рослин і тварин	+	+		
Корми		+	+	
Сировина та матеріали (без зворотніх відходів)			+	+
Витрати на ремонт	+	+	+	+

необоротних активів				
Інші витрати на утримання основних засобів	+	+	+	+
Інші витрати	+	+	+	+
Непродуктивні витрати (в обліку)	+	+	+	+
Загальновиробничі витрати	+	+	+	+

У сільському господарстві застосовують спеціалізовані галузеві форми первинних бухгалтерських документів, такі як:

— с.-г. об., ф. № 29 «Інвентарна картка обліку основних засобів (для багаторічних насаджень)»;

— с.-г. об., ф. № 54 «Акт на приймання багаторічних насаджень і передачу їх в експлуатацію»;

— с.-г. об., ф. № 57 «Акт на вибраковку тварин з основного стада»;

— с.-г. об., ф. № 676 «Обліковий лист тракториста-машиніста (без причіплювача)»;

— с.-г. об., ф. № 77 «Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля»;

— с.-г. об., ф. № 84 «Щоденник надходження продукції садівництва» та багато ін.

Крім того, застосовують спеціалізовані форми реєстрів первинного обліку, такі як:

— с.-г. об., ф. № 34 «Книга обліку руху тварин і птиці»;

— с.-г. об., ф. № 35 «Журнал обліку витрат кормів»;

— с.-г. об., ф. № 36 «Журнал обліку затрат у ремонтній майстерні»;

— с.-г. об., ф. № 37 «Журнал обліку робіт і затрат»;

— с.-г. об., ф. № 38 «Накопичувальна відомість обліку роботи вантажних автомобілів» та ін.

Великим багатогалузевим сільськогосподарським підприємствам будь-яких організаційно-правових форм рекомендовано застосовувати журнали-ордери спеціалізованої галузевої форми, затверджені наказом МАНУ від 04.06.2009 р. № 390 (табл. 2.2).

**Таблиця 2.2**

**Перелік реєстрів журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку для сільськогосподарських підприємств**

Номери		Назва і призначення реєстрів
Журналів	Відомостей	
1	2	3
<b>Облік грошових коштів, їх еквівалентів та грошових документів</b>		
1 с.-г.		Журнал-ордер 1 с.-г. по кредиту рахунків: 30 "Каса" 31 "Рахунки в банках" 33 "Інші кошти" 35 "Поточні фінансові інвестиції"
	1.1 с.-г.	Відомість по дебету субрахунків: 301 "Каса в національній валюті" 302 "Каса в іноземній валюті"
	1.2 с.-г.	Відомість по дебету субрахунків: 311 "Поточні рахунки в національній валюті" 312 "Поточні рахунки в іноземній валюті" 313 "Інші рахунки в банку в національній валюті" 314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті"



	1.3 с.-г.	Відомість по дебету субрахунків: 331 "Грошові документи в національній валюті" 332 "Грошові документи в іноземній валюті" 333 "Грошові кошти в дорозі в національній валюті" 334 "Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті"
		Аналітичні дані до рахунків 30, 31, 33
	1.4 с.-г.	Відомість по дебету субрахунків: 351 "Еквіваленти грошових коштів" 352 "Інші поточні фінансові інвестиції"
		Картка аналітичного обліку ощадних сертифікатів, придбаних підприємством
		Картка аналітичного обліку акцій не власної емісії, придбаних з метою перепродажу
		Картка аналітичного обліку короткострокових облігацій, придбаних підприємством
<b>Облік довгострокових та короткострокових позичок</b>		
2 с.-г.		Журнал-ордер 2 с.-г. по кредиту рахунків: 50 "Довгострокові позики" 60 "Короткострокові позики"
<b>Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань</b>		
3 А с.-г.		Журнал-ордер 3 А с.-г. по кредиту субрахунку 372 "Розрахунки з підзвітними особами"
3 Б с.-г.		Журнал-ордер 3 Б с.-г. по кредиту рахунків: 18 "Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи" 34 "Короткострокові векселі одержані" 37 "Розрахунки з різними дебіторами" 38 "Резерв сумнівних боргів" 51 "Довгострокові векселі видані" 62 "Короткострокові векселі видані"
	3.1 с.-г.	Відомість аналітичного обліку одержаних і виданих векселів
	3.2 с.-г.	Відомість аналітичного обліку розрахунків з іншими дебіторами
3 В с.-г.		Журнал-ордер 3 В с.-г. по рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
	3.3 с.-г.	Реєстр операцій за розрахунками з постачальниками та підрядниками
3 Г с.-г.		Журнал-ордер 3 Г с.-г. по кредиту рахунків: 17 "Відстрочені податкові активи" 52 "Довгострокові зобов'язання за облігаціями" 53 "Довгострокові зобов'язання з оренди" 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" 55 "Інші довгострокові зобов'язання" 61 "Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями" 64 "Розрахунки за податками й платежами" 65 "Розрахунки за страхуванням" 654 "За індивідуальним страхуванням" 655 "За страхуванням майна" 67 "Розрахунки з учасниками"

		68 "Розрахунки за іншими операціями" 69 "Доходи майбутніх періодів"
	3.4 с.-г.	Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями
	3.5 с.-г.	Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом
<b>Облік необоротних активів і фінансових інвестицій</b>		
4 А с.-г.		Журнал-ордер 4 А с.-г. по кредиту рахунків: 10 "Основні засоби" 11 "Інші необоротні матеріальні активи" 12 "Нематеріальні активи" 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" 16 "Довгострокові біологічні активи" 19 "Гудвіл"
	4.1 с.-г.	Відомість аналітичного обліку по рахунках: 10 "Основні засоби" 11 "Інші необоротні матеріальні активи"
	4.2 с.-г.	Відомість аналітичного обліку довгострокових біологічних активів
	4.3 с.-г.	Відомість аналітичного обліку по рахунках: 12 "Нематеріальні активи" 19 "Гудвіл"
	4.4 с.-г.	Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом на початок року
	4.5 с.-г.	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули
	4.6 с.-г.	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за місяць
	4.7 с.-г.	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, за методом, передбаченим податковим законодавством
4 Б с.-г.		Журнал-ордер 4 Б с.-г. по кредиту рахунків: 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" 15 "Капітальні інвестиції"
	4.8 с.-г.	Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій
	4.9 с.-г.	Відомість аналітичного обліку довгострокових фінансових інвестицій
<b>Облік запасів та витрат діяльності</b>		
5 А с.-г.		Журнал-ордер 5 А с.-г. та відомість по рахунках: 20 "Виробничі запаси" 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети" 25 "Напівфабрикати" 26 "Готова продукція" 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" 28 "Товари"

5 Б .-г.		Журнал-ордер 5 Б с.-г. по кредиту рахунків: 65 "Розрахунки за страхуванням" субрахунках: 651 "За пенсійним забезпеченням" 652 "За соціальним страхуванням" 653 "За страхуванням на випадок безробіття" 656 "За страхуванням від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань" 66 "Розрахунки за виплатами працівникам"
	5.1 с.-г.	Зведена відомість нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат
	5.2 с.-г.	Книга обліку розрахунків з депонентами
	5.3 с.-г.	Зведена відомість за розрахунками з робітниками та службовцями
	5.4 с.-г.	Відомість аналітичного обліку по рахунку 65 "Розрахунки за страхуванням" субрахунках: 651 "За пенсійним забезпеченням" 652 "За соціальним страхуванням" 653 "За страхуванням на випадок безробіття" 656 "За страхуванням від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань"
5 В с.-г.		Журнал-ордер 5 В с.-г. по рахунках: 23 "Виробництво" 24 "Брак у виробництві" 39 "Витрати майбутніх періодів" 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут"
	5.5 с.-г.	Звіт про витрати та вихід продукції основного виробництва
	5.6 с.-г.	Звіт про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв
	5.7 с.-г.	Звіт про загальновиробничі витрати
	5.8 с.-г.	Звіт про адміністративні витрати
	5.9 с.-г.	Звіт про витрати на збут
	5.10 с.-г.	Зведена відомість до Журналу-ордеру N 5 В с.-г.
5 Г с.-г.		Журнал-ордер 5 Г с.-г. по кредиту рахунків: 90 "Собівартість реалізації" 94 "Інші витрати операційної діяльності" 95 "Фінансові витрати" 96 "Втрати від участі в капіталі" 97 "Інші витрати"
		98 "Податок на прибуток" 99 "Надзвичайні витрати"
	5.12 с.-г.	Відомість аналітичних даних про витрати по рахунках: 94, 95, 96, 97, 98, 99
6 с.-г.		Журнал-ордер 6 с.-г. по кредиту рахунків: 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" 70 "Доходи від реалізації" 71 "Інший операційний дохід" 72 "Дохід від участі в капіталі" 73 "Інші фінансові доходи"

		74 "Інші доходи" 75 "Надзвичайні доходи" 79 "Фінансові результати"
	6.1 с.-г.	Реєстр документів по реалізації готової продукції, біологічних активів (безготівкові розрахунки)
	6.2 с.-г.	Реєстр документів по реалізації товарів, робіт та послуг, виробничих запасів (безготівкові розрахунки)
	6.3 с.-г.	Реєстр документів по реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів за готівку (за цінами реалізації)
	6.3а с.-г.	Реєстр документів по реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів за готівку (за обліковими цінами)
	6.4 с.-г.	Відомість аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів
	6.5 с.-г.	Книга аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів
	6.6 с.-г.	Відомість аналітичного обліку по рахунку 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками"
	6.7 с.-г.	Відомість аналітичних даних про доходи по рахунках: 71, 72, 73, 74, 75, 79
	6.8 с.-г.	Оборотна відомість по аналітичних рахунках з реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів
<b>Облік власного капіталу і забезпечення зобов'язань</b>		
7 с.-г.		Журнал-ордер 7 с.-г. по кредиту рахунків: 40 "Зареєстрований (пайовий) капітал" 41 «Капітал у дооцінках» 42 "Додатковий капітал" 43 "Резервний капітал" 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)" 45 "Вилучений капітал" 46 "Неоплачений капітал" 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" 48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
	7.1 с.-г.	Відомість аналітичних даних по рахунку 42 "Додатковий капітал"
	7.2 с.-г.	Відомість аналітичних даних по рахунку 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"
	7.3 с.-г.	Відомість аналітичних даних по рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів"
	7.4 с.-г.	Відомість аналітичних даних по інших рахунках обліку власного капіталу: 40, 41, 43, 45, 46
	7.5 с.-г.	Відомість аналітичних даних по рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження"
<b>Облік поточних біологічних активів</b>		
8 с.-г.		Журнал-ордер 8 с.-г. по кредиту рахунку 21 "Поточні біологічні активи"
	8.1 с.-г.	Відомість аналітичного обліку поточних біологічних активів рослинництва

	8.2 с.-г.	Відомість аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва
	9 с.-г.	Відомість позабалансового обліку за рахунками: 01 "Орендовані необоротні активи" 02 "Активи на відповідальному зберіганні" 03 "Контрактні зобов'язання" 04 "Непередбачені активи й зобов'язання" 05 "Гарантії та забезпечення надані" 06 "Гарантії та забезпечення отриманні" 07 "Списані активи" 08 "Бланки суворого обліку" 09 "Амортизаційні відрахування"
		Головна книга
		Бухгалтерська довідка та аркуш-розшифровка

Малі сільськогосподарські підприємства (у тому числі і малі фермерські господарства) можуть використовувати реєстри спрощеної форми обліку, які рекомендовані МФУ для підприємств малого бізнесу.

Спеціалізовані реєстри застосовують і при веденні бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах з використанням комп'ютерної техніки.

## **2.2. Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі (поточних біологічних активів тваринництва)**

У сільськогосподарських підприємствах дорослих продуктивних і робочих тварин, які призначені для використання у сільськогосподарському виробництві, обліковують на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи», до якого з цією метою відкривають два субрахунки:

163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

Для обліку молодняка тварин і тварин, вибракуваних з основного стада і поставлених на відгодівлю з метою подальшої реалізації або забою на м'ясо, птиці, звірів, кролів, бджіл призначений синтетичний рахунок 21 «Поточні біологічні активи» із субрахунками:

212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

Облік наявності, надходження і вибуття молодняка великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз, коней ведуть за такими статеві-віковими та господарськими групами:

1) велика рогата худоба (ВРХ): телички (за роками народження); бички (за роками народження); нетелі; корови-первістки для реалізації;

2) свині: поросята до двох місяців (до відлучки від маток); поросята від двох до чотирьох місяців; ремонтні свинки; ремонтні кабанчики; свиноматки, що перевіряються; молодняк свиней на відгодівлі;

3) вівці: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулих років і ярки (до переведення в основне стадо). Облік за кожною віковою групою ведеться окремо за рунами: тонкорунні, напівтонкорунні, напівгрубововняні, грубововняні;

4) кози: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулого року;

5) коні: молодняк робочих коней (за статтю і роками народження); молодняк племінних коней (за статтю і роками народження).

Молодняк племінних тварин усіх видів (ВРХ, свиней, овець, кіз і коней) обліковують також за породами.

Облік наявності, надходження і вибуття дорослої худоби, переведеної з основного стада на відгодівлю і нагул, ведуть за видами худоби:

- велика рогата худоба на відгодівлі і нагулі;
- свині на відгодівлі;
- вівці на відгодівлі і нагулі;
- кози на відгодівлі і нагулі.

Облік наявності, надходження і вибуття всіх видів птиці (як молодняка, так і дорослої) ведуть за такими обліковими групами:

- 1) кури яєчного напрямку використання: молодняк; маточне стадо несучок; промислове стадо несучок; ремонтний молодняк;
- 2) кури м'ясного напрямку використання: молодняк; м'ясні курчата (бройлери); маточне стадо;
- 3) качки: молодняк; доросле стадо;
- 4) гуси: молодняк; доросле стадо;
- 5) індики: молодняк; доросле стадо;
- 6) цесарки: молодняк; доросле стадо;
- 7) перепілки: молодняк; доросле стадо.

Облік наявності, надходження і вибуття хутрових звірів ведуть за їх видами (лисиці, нутрії тощо), а кролів — за породами (окремо молодняка і основного стада). Бджолині сім'ї обліковують за їх кількістю і вартістю в цілому по пасіці.

Облік надходження та вибуття поточних біологічних активів тваринництва (молодняка тварин і тварин на вирощуванні та відгодівлі) здійснюють на підставі первинних документів, оформлених відповідно до вимог і правил, затверджених відповідними галузевими нормативними документами.

При одержанні приплоду завідувач ферми, бригадир або зоотехнік складають у двох примірниках «Акт на оприбуткування приплоду тварин» (с.-г. об., ф. № 95). Записи в ньому здійснюють індивідуально по кожній голові приплоду ВРХ і коней, а по решті тварин — в цілому із зазначенням статі. Для оприбуткування приплоду ягнят каракульської породи овець складають спеціальний «Акт про хід окоту овець» (с.-г. об., ф. № 103), а молодняка птиці (курчат, гусенят, каченят, індиченят), одержаних при інкубації у власному господарстві — «Звіт про процес інкубації» (с.-г. об., ф. № 105). На одержаний приплід звірів і кролів складають «Накопичувальний акт на оприбуткування приплоду звірів» (с.-г. об., ф. № 96), в якому зазначають кількість виявленого у кожному гнізді молодняка (живого і мертвого). Оприбутковують лише живих звірят (кроленят). Тварин, придбаних у інших підприємств, прибуткують на підставі товарно-транспортної накладної та рахунку-фактури постачальника. Надходження тварин і птиці від населення, визначення порядку розрахунків за надані послуги з вирощування або відгодівлі поголів'я відображають у «Приймально-розрахунковій відомості на худобу і птицю, прийняту від населення» (с.-г. об., ф. № 95а) або ж у «Акті на передачу (продаж) і закупівлю худоби і птиці за договорами з громадянами» (с.-г. об., ф. № 95б).

Переведення тварин з молодшої групи в старшу, молодняка в основне стадо або на відгодівлю здійснюють у відповідні строки, зумовлені технологією їх вирощування. Так, нетелів переводять у групу корів у день отелення; свиноматок, що перевіряються, у групу основних — після відлучення поросят, одержаних від першого опоросу, а ремонтних свинок у групу свиноматок, що перевіряються, — у віці 9-10 місяців при живій масі 100-120 кг. Усі зміни в групах оформляють «Актом на переведення тварин з групи в групу» (с.-г. об., ф. № 97), у якому записують основні зоотехнічні дані про тварин, прізвища працівників, за якими перезакріплюється поголів'я (вони розписуються в документі). У

процесі переведення тварин з групи в групу беруть участь працівники зоотехнічної та ветеринарної служб.

При оформленні руху тварин (народження, переведення з групи в групу або в основне стадо, постановка на відгодівлю, зняття з неї при забої або вибутті, передача іншій матеріально відповідальній особі тощо) їх зважують. Молодняк та відгодівельне поголів'я великої рогатої худоби і свиней бажано зважувати щомісяця. Результати зважування з позначенням клички, інвентарного номера, живої маси до і після зважування, приросту живої маси тварин за місяць записують у «Відомість зважування тварин» (с.-г. об., ф. № 98) у розрізі відповідальних осіб та видів тварин. Для визначення приросту живої маси по відповідній групі тварин за звітний період складають «Розрахунок визначення приросту» (с.-г. об., ф. № 98а). Приріст живої маси тварин визначають розрахунково за формулою:

$$П = Мк + Мв — Мн — Мп,$$

де П — приріст живої маси тварин за звітний період;

Мк, Мп — жива маса тварин на кінець (к) та початок (п) звітної періоду за даними відповідного зважування;

Мв, Мн — жива маса тварин, що вибули (в) з даної вікової групи (враховуючи і загиблих) та надійшли (н) в дану групу (враховуючи приплід) протягом звітної періоду.

Особливої уваги з боку бухгалтерської служби потребують облік і контроль вибуття тварин і птиці. Причини вибуття бувають різні: технологічні потреби, виробнича необхідність, внутрішньогосподарське переміщення, непередбачувані та екстремальні ситуації, реалізація, забій тощо.

Відпуск тварин іншим організаціям оформляють «Товарно-транспортною накладною на відправлення-приймання тварин і птиці» (ф. № 1-сг), яку виписують у чотирьох примірниках на кожну групу худоби, свиней, птиці та інших видів тварин. До накладної додають ветеринарне свідоцтво. У товарно-транспортній накладній обов'язково записують такі дані: кількість голів, їх жива маса, категорія вгодованості, дата і година відправлення, пункт призначення, найменування одержувача товару.

У разі вимушеного дорізування або загибелі тварин, птиці, ліквідації поголів'я з інших причин у день вибуття обов'язково складають «Акт на вибуття тварин і птиці (забій, дорізування і загибель)» (с.-г. об., ф. № 100). На всі випадки загибелі і вимушеного забою тварин ветеринарна служба господарства разом із спеціалістами державної ветеринарної дільниці складає акт (висновок) про причини такого явища. У цьому акті вказують порядок і мету використання продуктів, одержаних внаслідок дорізування тварин. Продукти від забою тварин у господарстві або на забійному пункті інших організацій здають у комору (на склад) відповідно до накладної, в якій комірник або інша матеріально відповідальна особа розписується про їх приймання. Один примірник накладної додають до звіту про рух тварин і птиці.

Усі документи про вибуття тварин і птиці затверджує керівник підприємства.

Вибракування тварин з основного стада для наступної постановки на відгодівлю або забій, а також для реалізації, тобто переведення їх до складу поточних (оборотних) активів, відображають у «Акті на выбракування тварин з основного стада» (с.-г. об., ф. № 57).

Для оперативного обліку і контролю за рухом поголів'я на тваринницькій фермі її завідувачий чи обліковець веде «Книгу обліку тварин і птиці» (с.-г. об., ф. № 34), у якій за кожною статеві-віковою групою тварин зазначає джерела надходження та напрямки вибуття поголів'я.

Основним документом, у якому узагальнюються дані про рух худоби, свиней, птиці та інших видів тварин за звітний період, є «Звіт про рух худоби і птиці на фермі» (с.-г. об., ф. № 102).

У звіті, поряд з даними про рух худоби і птиці за обліковими групами, кількість голів та їх живу масу, зазначають також кількість кормо-днів, витрачених на утримання

поголів'я. Складають такий звіт щомісяця у двох примірниках, з яких один разом з доданими до нього первинними документами, на основі яких його складено, передають до бухгалтерії для складання бухгалтерського звіту з підписом бухгалтера за прийняті документи залишається у матеріально відповідальній особі (завідувача ферми).

На підставі звіту та доданих до нього первинних документів у бухгалтерії визначають кореспонденцію рахунків з обліку руху тварин (табл. 2.3).

**Таблиця 2.3**

**Кореспонденція рахунків з обліку руху тварин на вирощуванні та відгодівлі**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Оприбутковано приплід продуктивних тварин	212	232
2	Оприбутковано молодняк тварин: А) куплений у інших підприємств: - на купівельну вартість - на суму ПДВ Б) куплений у населення В) куплений підзвітними особами у інших підприємств: - на купівельну вартість - на суму ПДВ Г) як внесок до зареєстрованого капіталу Д) безкоштовно отриманий Е) як лишок, виявлений при інвентаризації	212 641 212 212 641 212 212 212	631 631 685 372 372 46 718 719
3	Поставлені на відгодівлю тварини, що вибракувані з основного стада	212	163
4	Переведено молодняк тварин у старшу вікову групу	212	212
5	Оприбутковано приріст живої маси молодняка тварин і тварин на відгодівлі (за справедливою вартістю)	212	232
6	Відображено калькуляційні різниці між справедливою вартістю і фактичною собівартістю приплоду і приросту живої маси молодняка тварин: - позитивні (як інші операційні доходи) - негативні (як інші операційні витрати)	232 949	719 232
7	Переведено молодняк тварин в основне стадо	163	155
8	Реалізовано молодняк тварин: - за обліковою (справедливою) вартістю - за ціною реалізації (разом з ПДВ) - на суму ПДВ	901 361 701	212 701 641
9	Забито полоньяк тварин на м'ясо	233	212
10	Передано молодня тварин як внесок до зареєстрованого капіталу іншого підприємства: - за обліковою (справедливою) вартістю - на суму дооцінки до погодженої вартості - на суму уцінки до погодженої вартості	14 14 949	212 719 14
11	Списано падіж молодняка тварин	24	212
12	Списано молодняк тварин, виявлену при інвентаризації	947, 072	212



13	Безкоштовно передану молодняк тварин іншим підприємствам (крім внеску до статутного капіталу):		
	- за обліковою (справедливою) вартістю	977	212
	- на суму ПДВ	977	641

Для обліку молодняка тварин і тварин на відгодівлі використовують журнал-ордер № 8 с.-г., який складається з двох суміщених частин — за дебетом субрахунка 212 (відомість 8.1 с.-г.) та за кредитом цього рахунка (безпосередньо журнал-ордер № 8 с.-г.).

Записи у журналі-ордері та відомості виконують на підставі «Звіту про рух худоби і птиці на фермі» (с.-г. об., ф. № 102) та доданих до нього первинних документів. Записи здійснюють у розрізі статево-вікових груп окремо по кожній матеріально відповідальній особі (фермі). На підставі цих записів щомісяця складають Оборотну відомість аналітичного обліку за субрахунком 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю».

При застосуванні комп'ютерної форми обліку основними регістрами з обліку руху тварин можуть бути відомості (машинограми):

- Оборотна відомість обліку руху тварин (по матеріально-відповідальних особах);
- Оборотна відомість обліку руху тварин (по сільськогоспо-дарському підприємству);
- Відомість обліку руху тварин (з операцій руху) та ін.

### 2.3. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції рослинництва

**Рослинництво** — одна із основних галузей сільськогосподарського виробництва. Для обліку витрат і виходу продукції рослинництва використовують субрахунок 231 «Рослинництво» синтетичного рахунка 23 «Виробництво», за дебетом якого обліковують витрати, а за кредитом — вироблену продукцію.

Об'єктами обліку витрат у рослинництві є окремі сільськогосподарські культури або групи культур (озимі зернові, пшениця яра, просо, гречка, картопля та ін.), види робіт (оранка на зяб, луцення стерні, снігозатримання тощо), витрати до розподілу (витрати на зрошення, на утримання полезахисних насаджень і т. ін.). інші об'єкти обліку витрат (збирання і скиртування соломи, післязбиральна доробка продукції, виробництво трав'яного борошна тощо).

Витрати у рослинництві обліковують за такими статтями: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, насіння і посадковий матеріал, паливо і мастильні матеріали, добрива, засоби захисту рослин, роботи та послуги, витрати на ремонт необоротних активів, інші витрати на утримання основних засобів, загальновиробничі витрати, непродуктивні витрати, інші витрати.

Для оформлення витрат рослинництва використовують значну кількість первинних та зведених документів галузевого призначення: «Обліковий лист тракториста-машиніста» (с.-г. об., ф. № 67, 67б), «Обліковий листок праці і виконаних робіт» (с.-г. об., ф. № 66, 66а), «Табель обліку робочого часу» (с.-г. об., ф. № 64), «Накладна (внутрішньогосподарського призначення)» (с.-г. об., ф. № 87), «Лімітно-забірна карта на одержання матеріальних цінностей» (с.-г. об., ф. № 117), «Акт на витрачання насіння і посадкового матеріалу» (с.-г. об., ф. № 119), «Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів» (с.-г. об., ф. № 118) та ін. На підставі первинних документів складають зведені документи та накопичувальні регістри виробничого обліку, такі як: «Накопичувальна відомість обліку використання машинно-тракторного парку» (с.-г. об., ф. № 37а), «Журнал обліку робіт і затрат» (с.-г.

об., ф. № 37), «Зведена відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань на соціальні заходи за об'єктами обліку витрат» та ін.

Досить різноманітними є і документи на оприбуткування продукції рослинництва. Так, надходження від урожаю продукції зернових культур і соняшника оформляють «Реєстром відправки зерна та іншої продукції з поля» (с.-г. об., ф. № 77), «Дорожнім листом на вивезення продукції з поля» (с.-г. об., ф. № 77а), Талонами шофера, комбайнера, бункериста (відповідно: с.-г. об., ф. № 77б, 77в, 77г), «Реєстром приймання зерна та іншої продукції» (с.-г. об., ф. № 78) і т. ін. Урожай інших технічних культур, картоплі, овочів, кормових коренеплодів відображають у «Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції» (с.-г. об., ф. № 81), а продукції садівництва — у «Щоденнику надходження продукції садівництва» (с.-г. об., ф. № 84). Грубі та соковиті корми оприбутковують на підставі «Акта на приймання грубих і соковитих кормів» (с.-г. об., ф. № 92), а корми, використані шляхом випасання худоби, — «Актом на оприбуткування пасовищних кормів» (с.-г. об., ф. № 93, 93а) і т. ін. Дані первинних документів про кількість одержаної продукції у розрізі її видів, сортів, виробничих підрозділів узагальнюють у зведених документах, таких як «Відомість руху зерна та іншої продукції» (с.-г. об., ф. № 80), «Звіт про рух матеріальних цінностей» (с.-г. об., ф. № 121) та ін., які є підставою для записів до реєстрів аналітичного обліку даних про вихід продукції рослинництва.

В умовах комп'ютеризації обліку основними обліковими реєстрами з обліку витрат і виходу продукції рослинництва можуть бути машинограми:

— Відомість обліку затрат на виробництво, виходу продукції, наданих послуг (по сільськогосподарському підприємству);

— Відомість обліку затрат на виробництво, виходу продукції, наданих послуг (по структурних підрозділах);

— Відомість обліку затрат на виробництво за статтями затрат (по сільськогосподарському підприємству);

— Відомість обліку затрат на виробництво за статтями затрат (по структурних підрозділах).

Об'єктами обчислення собівартості у рослинництві є окремі види основної, супутньої та побічної продукції, одержаної від сільськогосподарських культур, окремі сільськогосподарські роботи (наприклад, під урожай наступного року), роботи з поліпшення земельних угідь, а також роботи, що обліковуються як витрати майбутніх періодів.

Визначення собівартості продукції (робіт, послуг) у сільськогосподарських підприємствах здійснюють у такій послідовності:

— розподіляють за призначенням витрати на утримання основних засобів;

— обчислюють собівартість робіт і послуг допоміжних виробництв і списують калькуляційні різниці на споживачів послуг;

— розподіляють витрати на зрошення та осушення земель, на вапнування та гіпсування ґрунтів, на утримання полезахисних лісосмуг;

— списують частину витрат бджільництва на запилювання сільськогосподарських культур;

— списують з основного виробництва суми надзвичайних витрат;

— розподіляють бригадні, фермерські, цехові та загальновиробничі витрати;

— визначають загальну суму виробничих витрат за об'єктами обліку;

— розраховують собівартість продукції рослинництва;

— визначають собівартість продукції підсобних промислових підприємств з переробки продукції рослинництва;

— розподіляють витрати з утримання кормоцехів;

— визначають собівартість продукції тваринництва;

— розраховують собівартість живої маси молодняка тварин і тварин на вирощуванні та відгодівлі;

— визначають собівартість продукції інших промислових виробництв.

Виробничу собівартість продукції рослинництва обчислюють на таких умовах:

а) зерна, насіння соняшника — франко-місце зберігання (франко-тік), враховуючи витрати на доочищення та сушіння;

б) солома, сіно, інші грубі корми, цукрові буряки, картопля, баштанні культури, овочі, коренеплоди — франко-місце зберігання (франко-поле);

в) плоди, ягоди, виноград, листя тютюну, продукція лікарських та ефіроолійних культур і квітникарства, овочі закритого ґрунту — франко-пункт приймання (зберігання);

г) соломка і треста льону, конопель — франко-пункт зберігання або первинної обробки на підприємстві;

д) насіння трав, льону, конопель, овочевих та інших культур — франко-місце зберігання;

е) зелена маса — франко-місце споживання (на корм) або силосування чи переробки (на силос, трав'яне борошно, сінаж, виготовлення гранул).

Фактична маса сільськогосподарської продукції визначається за вирахуванням мертвих відходів, усушки (зерна і насіння соняшника на току тощо), угару зеленої маси в процесі ферментації та ін.

Витрати з посівів, які повністю загинули від стихійного лиха, списують як надзвичайні витрати. При пересіві повністю загиблих посівів іншими культурами витрати на основний обробіток ґрунту (лущення стерні, оранка зябу), снігозатримання, внесення добрив під посів та інші неповторювані витрати списують у розрізі статей на заново висіяні культури.

Витрати з частково загиблих посівів списують як надзвичайні витрати пропорційно до відсотка недоодержаної продукції.

Страхове відшкодування за повністю або частково загиблі посіви відображають в обліку як надзвичайні доходи.

Собівартість побічної продукції рослинництва (соломи, гички цукрових буряків, стебел кукурудзи і соняшника, листя капусти та ін.) визначають виходячи із розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею такої продукції. При складанні звітної калькуляції із загальної суми витрат на вирощування певної культури виключають вартість побічної продукції за розрахунково-нормативною оцінкою, а решту витрат відносять на основну продукцію.

При визначенні собівартості основної продукції окремих культур враховують їх технологічні особливості, наявність супутньої, нестандартної продукції та відходів, що використовуються. Між такими видами продукції витрати розподіляють умовно-розрахунковим методом:

— загальну суму витрат на вирощування і збирання зернових культур (без вартості соломи) розподіляють між зерном і зерновідходами. При цьому зерновідходи прирівнюють до зерна за вмістом в них повноцінного зерна. При вирощуванні зернових культур на насіння витрати, віднесені на одержання повноцінного зерна, розподіляють між витратами на одержання насіння різної якості (супереліта, еліта, I та II репродукції) пропорційно до його вартості за цінами реалізації. Собівартість центнера насіння визначають діленням суми витрат, віднесених на насіння відповідного класу якості, на його масу після доробки;

— собівартість центнера зерна кукурудзи визначають діленням загальної суми витрат на вирощування та збирання кукурудзи (без вартості кукурудзиння) на масу сухого зерна повної стиглості. Перерахунок маси качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно здійснюють за фактичним виходом зерна з качанів, який визначається хлібоприймальним

пунктом (з урахуванням базової вологості зерна в качанах — 14%). При необхідності додатково визначають фактичну собівартість центнера кукурудзи в качанах;

— для визначення собівартості продукції льону та конопель одержане насіння оцінюється за нормативно-розрахунковою вартістю виходячи із витрат на підготовку та обмолот стебел, транспортування та обробку насіння. Решту витрат (за мінусом вартості насіння) відносять на соломку. Собівартість трести включає вартість соломки і витрати на її розстилення, перегортання, підняття із стелищ тощо;

— для визначення собівартості тютюнової сировини, продукції лікарських та ефіроолійних культур витрати на вирощування відповідної культури розподіляють між окремими видами одержаної продукції пропорційно до її вартості за середніми реалізаційними цінами;

— при визначенні собівартості картоплі, овочів відкритого і закритого ґрунту, продукції баштанних культур і садівництва із загальної суми витрат на їх вирощування та збирання вираховують вартість побічної продукції (враховуючи продукцію, яка згодована худобі і оцінена за собівартістю кормових буряків з урахуванням її поживності). Решту суми витрат ділять на кількість повноцінної продукції. Між окремими культурами витрати можна розподіляти пропорційно вартості товарної продукції за цінами реалізації (якщо облік витрат ведуть по групі культур);

— витрати на вирощування і догляд за сіяними травами, природними і поліпшеними сіножатями, культурними пасовищами, які використовують для одержання кількох видів продукції, розподіляють пропорційно площам, використаним для одержання окремих видів продукції, а витрати на збирання, транспортування та доробку певного виду продукції відносять безпосередньо на даний вид продукції. Якщо з однієї площі сіяних трав одержують декілька видів продукції, то витрати, віднесені на цю площу, розподіляють між видами продукції пропорційно до кількості зібраної зеленої маси (в умовному обчисленні);

— витрати на вирощування багаторічних трав (підготовка ґрунту, сівба, вартість насіння тощо) рівномірно розподіляють між роками залежно від терміну використання посівів.

Обчислену фактичну собівартість продукції рослинництва порівнюють зі справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, за якою продукція оцінена при її оприбуткуванні, і визначають доходи (витрати) від первісного визнання сільськогосподарської продукції, які включають до складу інших операційних доходів (кредит субрах. 719) або інших операційних витрат (дебет субрах. 949). Рахунки обліку витрат при цьому закриваються, крім тих, на яких обліковують витрати у незавершене виробництво (витрати під урожай наступного року).

#### **2.4. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції тваринництва**

Тваринництво, як і рослинництво, об'єднує декілька відносно самостійних галузей: скотарство, свинарство, вівчарство, птахівництво, бджільництво, рибництво, шовківництво, кролівництво, звірівництво, племінне конярство та ін. Деякі з названих галузей можуть поділятися на підгалузі за виробничим призначенням: птахівництво — яєчне, м'ясне; вівчарство — вовняне, м'ясне, каракульське; бджільництво — медове, медово-запилувальне, запилювальне і т. ін.

Об'єктами обліку витрат у тваринництві є технологічні групи тварин за їх видами: основне стадо ВРХ; худоба на вирощуванні та відгодівлі; основне стадо свиней; свині на вирощуванні; свині на відгодівлі; основне стадо овець; вівці на вирощуванні та відгодівлі; доросле стадо птиці (при необхідності — за видами птиці); молодняк птиці і т. ін.

Для обліку витрат і виходу продукції тваринництва для кожної технологічної групи відкривають окремий аналітичний рахунок у складі субрахунку 232 «Тваринництво»

синтетичного рахунка 23 «Виробництво». На дебеті цього рахунка обліковують витрати, а на кредиті — вихід продукції за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за плановою собівартістю (при неможливості визначити справедливу вартість одержаної продукції).

Облік витрат ведуть за такими статтями: оплата праці; відрахування на соціальні заходи; засоби захисту тварин; корми; роботи та послуги; паливо і мастильні матеріали; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; непродуктивні витрати (втрати від загибелі тварин); загальновиробничі витрати; інші витрати.

Для обліку витрат і виходу продукції тваринництва використовують значну кількість первинних документів галузевого призначення. Деякі з них є загальними як для рослинництва, так і для тваринництва (лімітно-забірні карти, накладні, рахунки-фактури, розрахунки амортизації тощо), але більшість документів є специфічними саме для галузі тваринництва. Так, для нарахування заробітної плати використовують «Розрахунок нарахування заробітної плати (оплати праці) працівникам тваринництва» (с.-г. об., ф. № 69), «Табель обліку робочого часу» (с.-г. об., ф. № 64) та документи про вихід продукції.

Списання кормів здійснюють на підставі «Відомості витрат кормів» (с.-г. об., ф. № 94). Випишують її на початку місяця на кожного працівника, за яким закріплена відповідна група тварин. У відомості вказують ліміт (раціон) видачі кормів на одну голову та їх загальні витрати на фактичне поголів'я. Тут же вказують кількість кормо-днів за кожен день і взагалі за місяць. Наприкінці місяця на підставі оформлених належним чином відомостей витрат кормів виконують записи у «Журналі обліку витрат кормів» (с.-г. об., ф. № 35), який ведуть наростаючим підсумком з початку року за кожним видом і групою тварин. Дані цього журналу використовують для оперативного контролю витрачання кормів.

Витрати допоміжних виробництв відносять на окремі групи тварин на підставі відповідних звітів та розрахунків розподілу послуг (звіт про використання електроенергії, звіт про роботу кормокухні, звіт про роботу ремонтної майстерні, звіт по складу-холодильнику та ін.).

Оприбуткування продукції тваринництва оформляють такими первинними документами галузевого призначення:

— «Журнал обліку надою молока» (с.-г. об., ф. № 112), який випишують на 15 дн. У ньому для кожної групи корів, закріплених за дояркою (оператором машинного доїння), відводять окремий рядок, де кожного дня (вранці, в обід та увечері) показують кількість надоєного молока. Ці дані затверджуються підписами доярки та завідуючого фермою. На підставі журналу обліку надою молока та документів на його витрачання, реалізацію тощо складають «Відомість руху молока» (с.-г. об., ф. № 114), яка є підставою для запису в облікові реєстри даних про вихід продукції молочного скотарства;

— «Акт настригу і прийняття вовни» (с.-г. об., ф. № 115) та «Щоденник надходження і відправлення вовни» (с.-г. об., ф. № 116) використовують для обліку продукції вівчарства;

— «Щоденник надходження сільськогосподарської продукції» (с.-г. об., ф. № 81) застосовують для обліку продукції птахівництва (яєць), бджільництва (меду), шовківництва (коконів тутового шовкопряда) та ін.;

— «Акт на оприбуткування приплоду тварин» (с.-г. об., ф. № 95), «Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів» (с.-г. об., ф. № 96), «Акт про хід окоту» (с.-г. об., ф. № 103), «Звіт про процеси інкубації» (с.-г. об., ф. № 105) використовують для оформлення приплоду тварин і птиці;

— «Відомість зважування тварин» (с.-г. об., ф. № 98), «Розрахунок визначення приросту живої маси» (с.-г. об., ф. № 98а) використовують для оприбуткування приросту живої маси тварин на вирощуванні та відгодівлі.

У спеціалізованих тваринницьких господарствах застосовують також інші форми первинних документів, такі як «Акт зняття худоби з відгодівлі, нагулу і дорощування» (с.-г. об., ф. № 98б), «Акт виводу і сортування добового молодняка птиці» (с.-г. об., ф. № 106) тощо.

На підставі первинних документів на витрати виробництва та оприбуткування продукції тваринництва у бухгалтерії господарства по кожному підрозділу складають «Виробничі звіти» (ф. № 10.3а с.-г.), підсумки яких переносять у «Зведену відомість до журналу-ордеру № 8 с.-г.».

Одержану продукцію тваринництва оприбутковують за справедливою вартістю, зменшеною на суму витрат на місці продажу. Наприкінці року визначають фактичну собівартість продукції і списують її відхилення від первісної оцінки на інші операційні доходи (або інші операційні витрати). При визначенні фактичної собівартості продукції тваринництва із загальної суми витрат, віднесених на певну групу тварин, вираховують вартість побічної продукції (гною, пуху, пір'я, яєць, м'яса загиблих звірів, шкір загиблих тварин тощо) в оцінці за цінами можливої реалізації або іншого використання. Решту витрат розподіляють між окремими видами основної продукції відповідно до прийнятої методики.

У молочному скотарстві калькулюють собівартість одного центнера молока і однієї голови приплоду. При цьому із загальної суми витрат на утримання основного стада виключають вартість гною та іншої побічної продукції. Вартість гною визначають виходячи із вартості підстилки та нормативно-розрахункових витрат на його прибирання і доставку до місця зберігання.

Собівартість однієї голови приплоду розраховується за вартістю 60 кормо-днів утримання корови. Решту витрат на утримання корів та бугаїв-плідників (після вирахування вартості побічної продукції і приплоду) ділять на кількість оприбуткованого молока в центнерах і визначають собівартість одиниці основної продукції (центнера молока).

Продукцією вирощування та відгодівлі худоби і птиці є приріст живої маси за звітний період та жива маса тварин на звітну дату. Собівартість центнера приросту живої маси визначається діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи тварин (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси. Витрати на утримання молодняка тварин, який не зважують (робочих коней, звірів тощо), відносять на збільшення вартості цих тварин, виходячи з кількості кормо-днів та фактичної собівартості одного кормо-дня.

Собівартість живої маси тварин на вирощуванні і відгодівлі та птиці всіх вікових груп визначають виходячи з витрат на їх утримання в поточному році (без вартості побічної продукції), вартості тварин, що були в групі на початок року та надійшли в дану групу з інших груп або зі сторони, а також вартості приплоду (без вартості загиблих тварин). Розраховану таким чином вартість тварин ділять на загальну живу масу тварин, що реалізовані, забиті, переведені в інші групи та залишились у даній групі на кінець звітного періоду. Вартість тварин, що загинули з різних причин, в кінці року не коригується.

Собівартість приросту живої маси і однієї голови приплоду свиней на момент його відлучення від свиноматок визначають діленням загальної суми витрат на утримання основного стада (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів живої маси поросят при відлученні (включаючи живу масу поросят при народженні).

Витрати на утримання дорослого поголів'я і молодняка овець розподіляють між окремими видами основної продукції (вовною, приростом живої маси тварин, приплодом). Молоко овець, шкури загиблих тварин і гній вважають побічною продукцією. На собівартість приросту ягнят відносять: у романівському вівчарстві — 12%, каракульському — 15, в усіх інших напрямках — 10% загальної суми витрат на утримання основного стада. Для визначення собівартості вовни та приросту живої маси всі витрати

на утримання овець (за мінусом вартості побічної продукції та приплоду) розподіляють між вовною та приростом живої маси умовно, для чого один центнер вовни прирівнюють за вартістю до 5 ц приросту живої маси. Витрати на утримання стригального пункту, стрижку овець, класування, пакування, маркування вовни відносять прямо на собівартість останньої.

За основним стадом птиці калькулюють собівартість 1 тис. яєць, а за молодняком птиці — 1 ц приросту живої маси та 1 ц живої маси на звітну дату.

Для визначення собівартості однієї голови ділового добового молодняка птиці суму витрат на інкубацію яєць (з урахуванням зміни залишків незавершеного виробництва) за мінусом вартості побічної продукції (яєць, вилучених при першому і другому міражі, шкаралупи, тушок півників, забитих у добовому віці) ділять на кількість голів ділового добового приплоду молодняка.

Вартість незавершеного виробництва в процесі інкубації визначають діленням планової собівартості добового молодняка птиці на тривалість інкубаційного періоду в днях і множенням одержаної собівартості одного яйце-дня інкубації на кількість яєць, що залишилися в інкубаторах на кінець року, та фактичний період їх інкубації (з часу закладки в інкубатори до кінця року).

Собівартість окремих видів продукції бджільництва (мед, неплідна матка, матка плідна, рої бджіл, соти бджолині, віск, прополіс, отрута бджолина, пилок квітковий, маточне молочко, соторамка) визначають шляхом розподілу витрат, враховуючи вартість незавершеного виробництва на початок року, між видами продукції пропорційно до її вартості за реалізаційними цінами. При цьому собівартість 1 кг бджіл нових бджолиних сімей прирівнюють до собівартості 10 кг меду. У бджільництві калькулюють валовий вихід меду, враховуючи мед, що залишений у вуликах на зиму. Останній вважають витратами у незавершене виробництво на кінець року. Витрати на запилення сільськогосподарських культур вважають побічною продукцією (послугою) бджільництва і оцінюють за нормативною вартістю. На їх суму зменшують витрати, що відносять на основні види продукції.

Собівартість однієї голови приплоду кролів і звірів визначають у розмірі 50% планової собівартості однієї голови молодняка на момент його відлучення від маток. Собівартість однієї голови ділового приплоду визначають діленням загальної суми витрат на утримання дорослих кролів (звірів) з приплодом до відлучення (без вартості побічної продукції — гною, шкурки і м'яса забитих звірів) на кількість голів ділового (відлученого) приплоду.

При цьому вартість невідлученого молодняка на кінець року виключають із загальної суми витрат за оцінкою оприбуткування.

Вартість молодняка звірів минулих років народження (забитого на шкурки, переведеного в основне стадо, реалізованого та залишеного на кінець року) визначають виходячи з вартості молодняка на початок року і витрат на його утримання протягом звітного періоду (за мінусом вартості побічної продукції).

За такими ж методичними підходами визначають собівартість продукції інших галузей тваринництва. Відхилення вартості первинного оприбуткування продукції від її фактичної собівартості відносять на інші доходи (витрати) операційної діяльності.

Кінцеве сальдо на субрахунку 232 «Тваринництво» буває, як правило, лише на аналітичних рахунках обліку витрат у ставковому рибистві, бджільництві, інкубаційному птахівництві, племінному конярстві. Решта аналітичних рахунків витрат у тваринництві на кінець року закриваються і незавершеного виробництва не мають.

## 2.5. Облік витрат з формування основного стада, закладання і вирощування багаторічних насаджень

Витрати на формування основного стада і вирощування багаторічних насаджень становлять особливу групу капітальних вкладень сільськогосподарських підприємств. Формування основного стада може здійснюватися як за рахунок придбання продуктивної і робочої худоби, так і за рахунок переведення в основне стадо молодняка тварин, вирощеного у своєму господарстві.

Придбання тварин для поповнення основного стада оформляють супровідними документами постачальника: товарно-транспортними накладними, рахунками-фактурами, актами закупівлі тварин тощо. Оцінюють таких тварин за вартістю придбання відповідно до вимог П(С)БО 7. Для переведення в основне стадо молодняка тварин, вирощеного у власному господарстві, складають «Відомість зважування тварин» (с.-г. об., ф. № 98) та «Акт на переведення тварин з групи в групу» (с.-г. об., ф. № 97). Власний молодняк при переведенні в основне стадо оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, яка була визначена на останню дату балансу і за якою його відображено в обліку на дату переведення в основне стадо.

Облік витрат на формування основного стада ведуть на субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» синтетичного рахунка 15 «Капітальні інвестиції», застосовуючи такі бухгалтерські проведення (табл. 2.4).

**Таблиця 2.4**

### Відображення в обліку операцій з формування основного стада

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Придбано дорослих тварин у постачальника для формування основного стада: - на купівельну вартість без ПДВ; - на суму ПДВ	153	631
		641	631
2	Відображено вартість власних автотранспорту з перевезення тварин, куплених для формування основного стада	155	2342
3	Нарахована оплата праці (з нарахуваннями) за доставку тварин, куплених для формування основного стада	155	661, 651
4	Відображені витрати на відрядження працівників, пов'язані із формуванням основного стада	155	372
5	Переведено в основне стадо молодняк тварин, вирощений у власному господарстві	155	212
6	Оприбутковано у складі основного стада тварин, куплених зі сторони та вирощених у власному господарстві	163	155

Аналітичний облік витрат на формування основного стада ведуть безпосередньо у журналі-ордері № 8 с.-г. окремо за видами тварин та джерелами їх надходження.

Дорослих продуктивних тварин основного стада обліковують на субрахунку 163 (164) «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою (первісною) вартістю» синтетичного рахунка 16 «Довгострокові біологічні активи». Ті ж дорослі тварини, які не призначені для використання у сільськогосподарському виробництві, обліковуються на субрахунку 107 «Тварини» синтетичного рахунка 10 «Основні засоби».

Аналітичний облік дорослих тварин ведуть за їх видами та господарським призначенням (корови, бугаї-плідники, воли робочі, свиноматки, кнури-плідники, кобили



племінні, кобили робочі, жеребці племінні, мерини тощо) в окремій відомості до журналу-ордеру № 8 с.-г. та у картках інвентарного обліку.

Закладання і вирощування багаторічних насаджень є складовою галузі рослинництва, тому аналітичний облік цих витрат ведуть у розрізі окремих видів насаджень (сади плодови, ягідники, виноградники, хмільники, полезахисні лісові смуги тощо) у «Виробничому звіті» ф. № 10.3а с.-г. за тими ж статтями, що й у рослинництві, із зазначенням дати закладання та місцезнаходження.

Облік витрат із закладання та вирощування багаторічних насаджень обліковують на субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» до синтетичного рахунка 15 «Капітальні інвестиції», на якому накопичують витрати протягом звітного періоду, після чого їх списують на субрахунок 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю». При досягненні багаторічними насадженнями експлуатаційного віку спеціальна комісія, призначена керівником господарства, оглядає їх та складає «Акт на приймання багаторічних насаджень і передачу їх в експлуатацію» (с.-г. об., ф. № 54) або «Акт приймання в експлуатацію захисних лісонасаджень» (с.-г. об., ф. № 54а). На підставі цих документів у бухгалтерії багаторічні насадження зараховують до складу діючих (використовуваних за призначенням) і переносять їх вартість на субрахунок 161 (162) «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою (первісною) вартістю». Багаторічні насадження, не призначені для використання у сільськогосподарському виробництві, обліковують на субрахунку 108 «Багаторічні насадження» синтетичного рахунка 10 «Основні засоби».

Після закінчення терміну корисного використання для списання з балансу даного виду активів складають «Акт на списання багаторічних насаджень» (с.-г. об., ф. № 58). Господарські операції із закладання і вирощування багаторічних насаджень відображають в обліку такими бухгалтерськими проводками (табл. 2.5).

**Таблиця 2.5**

**Відображення в обліку операцій із закладання і вирощування багаторічних насаджень**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Списано вартість посадкового матеріалу, витраченого на закладання багаторічних насаджень	155	208
2	Нарахована оплата праці з роботи із закладання і вирощування багаторічних насаджень з нарахуваннями на соціальні заходи	155	661, 651
3	Списано вартість палива та інших матеріальних цінностей, витрачених на вирощування багаторічних насаджень	155	20, 22
4	Списано вартість послуг допоміжних виробництв із закладання і вирощування багаторічних насаджень сільськогосподарського призначення	165, 166	155
5	Оприбутковано продукцію від молодих насаджень до передачі їх в експлуатацію	271	155
6	Списано витрати із закладання і вирощування багаторічних насаджень сільськогосподарського призначення	165, 166	155
7	Переведено багаторічні насадження до складу (дорослих) експлуатованих	161, 162	165, 166

Протягом терміну корисного використання витрати по догляду та утриманню багаторічних насаджень обліковують у складі витрат рослинництва. На багаторічні насадження, які оцінені за первісною вартістю, в період їх експлуатації нараховують амортизацію за одним з методів, рекомендованих П(С)БО 7 «Основні засоби».

Аналітичний облік багаторічних насаджень ведуть у спеціальній «Інвентарній картці обліку основних засобів (для багаторічних насаджень)» (с.-г. об., ф. № 29). Періодично проводять інвентаризацію багаторічних насаджень, результати якої оформляють «Інвентаризаційним описом багаторічних насаджень» (с.-г. об., ф. № 163).

## **2.6. Облік витрат і виходу продукції підсобних промислових виробництв**

До підсобних промислових виробництв сільськогосподарських підприємств відносять, в першу чергу, виробництва з переробки сільськогосподарської продукції (млини, крупорушки, олійниці, засолювальні та сушильні пункти і т. ін.), пункти забою тварин і птиці, виготовлення цегли, черепиці та інших будівельних матеріалів з місцевої сировини або відходів основного виробництва, виготовлення сувенірів тощо. Метою створення таких виробництв є більш раціональне використання сільськогосподарської продукції та утилізація побічної продукції і відходів основного виробництва, підвищення рівня зайнятості сільського населення у міжсезонні періоди, а також — збільшення доходів сільськогосподарських підприємств.

Облік витрат і виходу продукції зазначених виробництв ведуть на субрахунок 233 «Промислове виробництво» синтетичного рахунка 23 «Виробництво». Для кожного виду таких виробництв відкривають окремий аналітичний рахунок у «Виробничому звіті» ф. № 10.3б с.-г. Облік ведуть за такими статтями витрат: оплата праці, нарахування на соціальні заходи, сировина і матеріали (за вирахуванням зворотних відходів), роботи та послуги, витрати на утримання основних засобів, амортизація, витрати на організацію виробництва і управління (загальновиробничі), інші витрати (в тому числі й втрати від браку).

Облік витрат і калькулювання собівартості продукції підсобних промислових виробництв здійснюють різними методами залежно від типу виробництва та особливостей технологічного процесу: попроцесним (простим або попередільним) та позамовним.

Сільськогосподарська продукція власного виробництва (молоко, зерно, овочі, худоба тощо), використана для переробки у підсобних виробництвах, оцінюється за ціною первісного визнання (справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або фактичною чи нормативною собівартістю при неможливості визначення справедливої вартості). Покупну сировину і матеріали оцінюють за цінами придбання.

Підставою для списання сировини і матеріалів на витрати підсобних промислових виробництв є накладні, товарно-транспортні накладні, акти на вибуття худоби і птиці, лімітно-забірні карти тощо. У млинах приймання зерна на переробку оформляють «Помольною квитанцією» (с.-г. об., ф. № 122). Суми нарахованої оплати праці працівникам промислових виробництв відображають у «Нарядах на відрядну роботу» бригадних (с.-г. об., ф. № 70) або індивідуальних (с.-г. об., ф. № 70а), «Табелях обліку робочого часу» (с.-г. об., ф. № 64), «Облікових листках праці і виконаних робіт» (с.-г. об., ф. № 66, 66а). Усі ці документи є підставою для записів у «Журналі обліку робіт і затрат» (с.-г. об., ф. № 37).

Вихід продукції підсобних промислових виробництв оформляють різними первинними документами, специфічними для кожного виду виробництва. Так, вихід м'яса та субпродуктів від забою тварин указують на звороті «Акта на вибуття тварин і птиці» і за накладною відправляють на склад; вихід пиломатеріалів оформляють спеціальною відомістю; цеглу оприбутковують на підставі акта, який складають на кожну окрему партію цегли, одержану від випалювання; переробку овочів, плодів, ягід оформляють «Звітом про переробку продукції» (с.-г. об., ф. № 123). У цьому звіті показують кількість

фактично використаної сировини, матеріалів, тари тощо і фактичний вихід продукції у фізичних та умовних одиницях. На сепараторних пунктах з цією метою складають «Відомість переробки молока й молочних продуктів» (с.-г. об., ф. № 124), а у цехах по забою птиці у спеціалізованих господарствах — «Виробничий звіт про переробку птиці та вихід продукції» (с.-г. об., ф. № 110).

Вихід продукції підсобних промислових виробництв протягом звітного періоду обліковують за кредитом субрахунка 233 та дебетом рахунків 20, 22, 26 або 27. У кінці року визначають фактичну собівартість виробленої продукції та коригують її облікову оцінку до рівня фактичної собівартості.

У підсобних промислових виробництвах собівартість виробленої продукції визначають на умовах франко-склад. У разі одночасної переробки власної і давальницької сировини калькуляцію виконують у два етапи: спочатку обчислюють собівартість переробки одиниці сировини, а потім визначають собівартість власної готової продукції.

Собівартість переробки одиниці сировини визначають діленням всіх витрат на переробку на кількість переробленої сировини (власної та давальницької разом). При цьому переробка давальницької сировини розглядається як виконання робіт (надання послуг) на сторону і її собівартість списується з кредиту субрахунка 233 безпосередньо у дебет субрахунка 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Собівартість власної готової продукції визначають діленням суми витрат на переробку (без витрат на переробку давальницької сировини), враховуючи і вартість сировини власного виробництва (за мінусом вартості використаних відходів та побічної продукції за цінами можливої реалізації або використання), на кількість одержаної з переробки готової продукції.

Методика калькулювання собівартості продукції окремих виробництв має свої специфічні особливості. Основні витрати, як правило, прямо відносять на собівартість конкретного виду продукції, а непрямі витрати розподіляють між окремими видами готової продукції умовно (пропорційно попередньо встановленій базі розподілу):

а) у плодоовочеконсервному виробництві — кількості виготовлених умовних банок консервів;

б) у пунктах соління — масі виготовленої продукції;

в) у сушільних пунктах — центнеро-дням сушіння окремих плодів, ягід;

г) у підрозділах з переробки та приготування кормів — масі використаної сировини;

д) у млинах і крупорушках — умовній кількості переробленої сировини, виходячи із співвідношення продуктивності млина при переробці різних видів сировини;

е) у хлібопекарнях, пунктах переробки молока — виручці від реалізації окремих видів виготовленої продукції і т. ін.

Після списання калькуляційних різниць субрахунків 233 у більшості випадків закривається. Дебетове сальдо може залишитися лише на окремих аналітичних рахунках при наявності незавершеного виробництва.

## **2.7. Облік витрат і калькулювання собівартості робіт (послуг) допоміжних виробництв**

У більшості великих сільськогосподарських підприємств, крім основних галузей (рослинництва і тваринництва), є допоміжні виробництва, які виконують роботи і надають послуги, як правило, іншим підрозділам всередині підприємства і порівняно рідко — стороннім підприємствам та громадянам. До таких виробництв відносять: ремонтно-механічні майстерні, електро-, водо- і газопостачання, автомобільний і гужовий транспорт. Витрати, виконані роботи і надані послуги таких виробництв обліковують на субрахунку 234 «Допоміжні виробництва». Залежно від виду допоміжних виробництв субрахунок 234 має відповідні субрахунки другого порядку:

- 2341 «Ремонтні виробництва»;
- 2342 «Автомобільний транспорт»;
- 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)»;
- 2344 «Водопостачання»;
- 2345 «Гужовий транспорт».

Аналітичний облік витрат допоміжних виробництв ведуть у «Виробничому звіті» ф. № 10.3б с.-г., підсумки якого щомісяця переносять безпосередньо до журналу № 8 с.-г.

Фактична собівартість продукції, робіт та послуг допоміжних виробництв, крім гужового транспорту, визначається щомісяця і за цією оцінкою відноситься на споживачів. Послуги, надані одним допоміжним виробництвом іншому всередині підприємства, оцінюють за плановою собівартістю і не коригують. Аналітичні рахунки обліку витрат закривають у такій послідовності: газо-, тепло-, електро-, водопостачання, ремонтні виробництва, холодильні установки, вантажний автотранспорт, гужовий транспорт.

Розглянемо коротко особливості обліку витрат, виконаних робіт (наданих послуг) та визначення їх собівартості в окремих допоміжних виробництвах.

### **2.7.1. Облік у ремонтних виробництвах**

Облік витрат у ремонтних майстернях ведуть позамовним методом. На кожен об'єкт основних засобів, що підлягає ремонту, після його детального огляду складають «Відомість дефектів на ремонт машин» (с.-г. об., ф. № 130), на підставі якої оформлюють документи на видачу запасних частин та ремонтних матеріалів і наряди на оплату праці за виконані ремонтні роботи.

Після закінчення ремонту «Відомість дефектів» разом з іншими документами надходить до бухгалтерії, де визначають його фактичну собівартість.

Прямі витрати на ремонт тракторів, комбайнів, машин та устаткування обліковують у «Журналі обліку затрат у ремонтній майстерні» (с.-г. об., ф. № 36) по кожній машині зокрема, а по сільськогосподарських машинах та роботах з виготовлення інвентаря — на загальних рахунках. Облік прямих витрат ведуть у розрізі таких статей: оплата праці, нарахування на соціальні заходи, паливо, будівельні матеріали, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети, роботи і послуги.

Загальні витрати майстерні обліковують на окремому аналітичному рахунку «Цехові витрати». До них відносять амортизаційні відрахування та витрати на ремонт будівлі і обладнання ремонтної майстерні, оплату праці з нарахуваннями керівника майстерні та інженера-технолога, вартість використаного спецодягу тощо. Суму цехових витрат ремонтної майстерні розподіляють і списують на окремі ремонти пропорційно до витрат прямої оплати праці.

Вартість закінчених ремонтів щомісячно списують з кредиту субрахунка 2341 в дебет рахунків обліку витрат замовників послуг (23, 91, 92, 93 та ін.).

### **2.7.2. Облік витрат і роботи автомобільного транспорту**

Витрати на утримання і експлуатацію вантажного автотранспорту сільськогосподарські підприємства обліковують на субрахунку 2342 «Автомобільний транспорт». Основним первинним документом обліку роботи вантажного автомобіля є «Подорожній лист вантажного автомобіля» (т.ф. № 2). За даними подорожніх листів по кожному автомобілю і водію складають «Накопичувальну відомість обліку роботи вантажного автотранспорту» (с.-г. об., ф. № 38), до якої заносять дані про кількість годин роботи водія, суму нарахованої зарплати, витрати нафтопродуктів, обсяг виконаних робіт (у машино-днях, тоннах перевезених вантажів і тонно-кілометрах виконаних робіт).

Витрати на утримання автотранспорту списують в дебет субрахунка 2342 на підставі різних видаткових документів: накладних, лімітно-забірних карт, нарядів на

відрядну роботу тощо. Облік витрат ведуть за такими статтями: паливо, малоцінні та швидкозношувані предмети, витрати на оплату праці, нарахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

Протягом звітного періоду послуги автотранспорту списують на підставі «Накопичувальної відомості обліку роботи вантажного автотранспорту» і відносять на об'єкти обліку витрат (дебет рахунків 23, 91, 92, 93, 94, 99 та ін.) з кредита субрахунка 2342. На кредиті цього субрахунка, крім вартості виконаних робіт, відображають вартість відпрацьованого мастила, спрацьованої автогуми та запасних частин, металобрухту (за цінами можливого використання або реалізації), отриманих при ремонті та техобслуговуванні автомобілів, а також вирахуванням із зарплати з водіїв за перевитрати нафтопродуктів. Ці суми зараховують на зменшення собівартості виконаних робіт.

При автоматизації обліку показники використання вантажних автомобілів відображають у машинограмах «Відомість експлуатаційних показників роботи вантажних автомобілів» (окремо за гаражними номерами і марками автомобілів та за табельними номерами водіїв).

По вантажному автотранспорту обчислюють собівартість 10 ткм вантажних перевезень та одного машино-дня роботи спеціальних автомобілів і роботи автомобілів на перевезенні людей.

Калькуляційні розрахунки починають з визначення собівартості одного машино-дня роботи автомобілів. Для цього загальну суму витрат на утримання і використання автомобілів (у тому числі й спеціальних) за мінусом сум, віднесених на зменшення витрат (спрацьованих мастил та ін.), ділять на загальну кількість відпрацьованих машино-днів (крім днів на роботах із самообслуговування). Визначену таким чином собівартість одного машино-дня помножують на кількість машино-днів роботи спеціальних автомобілів та автомобілів з погодинною оплатою (на перевезенні людей, чергуванні тощо) та визначають загальну суму витрат на такі роботи, яку списують на відповідні рахунки споживачів послуг.

Для визначення собівартості одиниці роботи автомобілів на вантажних перевезеннях із загальної суми витрат по автотранспорту виключають витрати на роботи спеціальних автомобілів та автомобілів на перевезенні людей і одержану суму ділять на кількість тонно-кілометрів, виконаних автомобілями на перевезенні вантажів.

Витрати на утримання і використання автомобілів розподіляють і відносять на користувачів пропорційно кількості спожитих послуг у машино-днях або тонно-кілометрах, оцінених за фактичною собівартістю одиниці вимірювання цих послуг. При цьому дебетують рахунки обліку витрат споживачів послуг (15, 20, 23, 90, 91, 92, 93 та ін.) і кредитують субрахунок 2342. Такі розрахунки та списання рекомендується виконувати щомісяця, після чого субрахунок 2342 «Автомобільний транспорт» закривається.

### **2.7.3. Облік витрат енергетичних виробництв (господарств) та водопостачання**

До енергетичних виробництв (господарств) у сільськогосподарських підприємствах відносять електро-, тепло- і газопостачання та роботу холодильного обладнання. Витрати на ці виробництва обліковують на субрахунок 2343, а витрати на водопостачання — на субрахунок 2344. На цих субрахунках обліковують витрати на об'єкти, що мають загальногосподарське значення або ж обслуговують декілька підрозділів, галузей, видів діяльності. Витрати ж на ті виробництва, що обслуговують окремі конкретні виробничі об'єкти (наприклад, охолодження молока на фермі, опалення приміщення контори, водопостачання літнього табору ВРХ тощо) відносять до прямих витрат відповідної галузі або виду діяльності. Це ж стосується і електрогенераторів, змонтованих на окремих робочих машинах і механізмах (зварювальних, доїльних, стригальних тощо), артезіанських скважин, що забезпечують водою окремі ферми, літні табори або групи тварин.

До витрат енергетичних виробництв відносять витрати, пов'язані з обслуговуванням, експлуатацією і ремонтом енергетичного господарства, а також вартість одержаних зі сторони води, електроенергії, газу, тепла тощо і їх транспортування до споживачів (утримання і ремонт внутрішньогосподарських електромереж, водогонів, паропроводів, насосних станцій і т. ін.). Облік витрат ведуть на окремих аналітичних рахунках по кожному виду виробництв за такими статтями: паливо, будівельні матеріали, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети, роботи і послуги, енергія, оплата праці, нарахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

Об'єктом калькуляції у цих виробництвах є кількість енергії, холоду, пару, води, стислого повітря у відповідних натуральних одиницях виміру, відпущених окремим споживачам (внутрішнім або зовнішнім) за показаннями відповідних лічильників. При цьому не враховуються втрати енергії та води при їх транспортуванні (у передавальній мережі) та на власні потреби відповідного виробництва. За відсутності спеціальних лічильників кількість використаної енергії та води визначають розрахунково, виходячи з потужності та тривалості роботи агрегатів, площі споруд, тривалості використання та об'єму холодильників тощо. Обсяги наданих послуг визначають щомісяця на підставі звітів завідуючих відповідним господарством: «Звіту про використання електроенергії» (с.-г. об., ф. № 127), «Звіту по складу-холодильнику» (с.-г. об., ф. № 111), «Звіту про витрачання газу» (довільної форми) і т. ін.

Калькуляційними одиницями в енергетичних господарствах є: з електропостачання — 10 кВт-год електроенергії, з тепlopостачання — 1 Гкал теплоенергії, з газопостачання — 1 м<sup>3</sup> газу (природного) або 1 кг газу (скрапленого), з холодильного обладнання — один центнеро-день зберігання продукції (сировини) у холодильниках, з водопостачання — 1 м<sup>3</sup> води. Собівартість калькуляційної одиниці перелічених послуг визначають діленням загальної суми витрат, віднесених на відповідне господарство, на кількість наданих цим господарством послуг окремим споживачам.

Витрати на енергетичні виробництва (господарства) та водопостачання щомісяця списують із субрахунків 2343 та 2344 на рахунки обліку витрат відповідних споживачів послуг пропорційно кількості наданих послуг за їх фактичною собівартістю.

Субрахунки 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» та 2344 «Водопостачання» при цьому закриваються.

#### **2.7.4. Облік витрат на утримання робочої худоби**

Витрати на утримання всіх видів робочої худоби (коней, волів, верблюдів та ін.), за винятком витрат на вирощування молодняка цих тварин, обліковують на дебеті субрахунка 2345 «Гужовий транспорт». Облік витрат ведуть за такими статтями: корми, засоби захисту тварин, будівельні матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети, роботи і послуги, оплата праці, нарахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати. Аналітичний облік ведуть у розрізі окремих виробничих підрозділів (бригад, ферм).

На кредиті субрахунку 2345 протягом року відображають планову вартість наданих послуг, а також планову вартість приплоду і гною, одержаних від робочої худоби. На вартість одержаного приплоду дебетують субрахунок 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю», а на вартість гною — субрахунки 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» (гній у буртах або гноєсховищах) та 231 «Рослинництво» (гній, внесений як добриво під сільськогосподарські культури).

Основним документом, у якому відображають обсяг роботи, виконаної робочою худобою, є «Обліковий лист праці та виконаних робіт», який застосовують у двох варіантах: бригадний (с.-г. об., ф. № 66) та індивідуальний (с.-г. об., ф. № 66а). По кожному виду робіт у цьому документі записують кількість відпрацьованих коне(воло)-днів. Загальну кількість відпрацьованих за місяць коне(воло)-днів та їх розподіл за

споживачами наводять у Звіті про використання робочих коней (довільної форми), який складає старший конюх або бригадир.

Послуги гужового транспорту розподіляють щомісяця за споживачами, виходячи з кількості відпрацьованих коне-днів та їх планової собівартості. На вартість списаних послуг дебетують рахунки обліку витрат споживачів (15, 20, 22, 23, 91, 92, 93 та ін.) і кредитують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт».

Фактичну собівартість послуг гужового транспорту визначають в кінці року перед складанням річного звіту. При цьому обчислюють середню фактичну собівартість одного робочого дня коней (волів), однієї голови приплоду і одного кормо-дня утримання робочої худоби.

Собівартість одного кормо-дня визначають діленням загальної суми витрат на утримання робочої худоби на загальну річну кількість кормо-днів. Собівартість однієї голови приплоду робочих коней обчислюють за вартістю 60 кормо-днів утримання дорослих коней. Собівартість одного робочого коне-дня визначають діленням загальної суми витрат на утримання робочої худоби (за вирахуванням вартості приплоду, гною та іншої побічної продукції) на кількість робочих коне-днів (за винятком днів на самообслуговуванні). При цьому вартість гною оцінюють за сумою витрат на підстилку та прибирання і вивезення гною. Після визначення фактичної собівартості приплоду та послуг робочої худоби їх планову собівартість коригують до фактичної досписуванням (або сторнуванням) калькуляційних різниць з кредиту субрахунка 2345 у дебет рахунків обліку приплоду та користувачів послуг. Після цих записів субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» закривається і сальдо на кінець року не має.

## **2.8. Облік витрат на утримання і експлуатацію машинно-тракторного парку**

До складу машинно-тракторного парку сільськогосподарських підприємств відносять трактори, комбайни, причіпні та навісні сільськогосподарські машини і знаряддя для обробітку ґрунту, догляду за посівами, збирання врожаю, виконання транспортних робіт і т. ін. Складовою машинно-тракторного парку є також машинні двори, гаражі, навіси, майданчики для зберігання техніки та інші основні засоби відповідного призначення. У великих та середніх господарствах усі ці засоби організаційно зосереджені в окремих виробничих підрозділах, які виконують досить значний обсяг польових і транспортних робіт, що зумовлює необхідність належної організації обліку і контролю як за витрачанням ресурсів, так і за ефективністю використання машин і механізмів. Згідно з діючою «Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затвердженою наказом МФУ від 30.11.1999 р. № 291, облік витрат на утримання та експлуатацію машин і механізмів ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Але зазначена методика обліку може бути ефективною лише у малих сільськогосподарських підприємствах, де ця техніка зосереджена у невеликій кількості, організаційно розпорошена, а облік витрат на її використання не може бути органічно відокремленим від інших технологічних операцій відповідної галузі. У великих і середніх підприємствах з цією метою доцільно використовувати окремий субрахунок 235 «Витрати на утримання машин і обладнання», до якого відкривати субрахунки другого порядку:

2351 «Утримання і експлуатація машинно-тракторного парку»;

2352 «Утримання і експлуатація комбайнів та інших самохідних машин».

На цих субрахунках доцільно накопичувати лише ті витрати, які неможливо при їх здійсненні прямо віднести на конкретні об'єкти обліку витрат (амортизація техніки, споруд і обладнання, витрати на їх ремонт, загальновиробничі витрати машинно-тракторного парку і т. ін.). Ті ж витрати, які організаційно можна ідентифікувати з

конкретним об'єктом обліку витрат або об'єктом обчислення собівартості, обліковують у складі прямих виробничих витрат таких галузей, культур, груп тварин тощо.

До таких витрат відносять витрати на пальне, оплату праці трактористів-машиністів та нарахування на соціальні заходи.

Основним первинним документом для обліку роботи тракторів, комбайнів та інших самохідних машин на польових роботах є «Обліковий лист тракториста-машиніста» (с.-г. об., ф. № 67), а на транспортних роботах тракторів — «Дорожній лист трактора» (с.-г. об., ф. № 68). Облік у тракторній бригаді веде обліковець-заправник або сам бригадир.

Обліковий лист тракториста-машиніста розрахований на 15 днів. Випишують його окремо на кожного тракториста. До нього кожен день записують кількість та якість виконаної роботи, витрати пального, заробіток тракториста, кількість виконаних машинозмін, обсяг виконаної роботи в умовному еталонному обчисленні. Облікові листи підписують тракторист, бригадир, агроном.

На їх підставі у бухгалтерії складають «Накопичувальну відомість обліку використання машинно-тракторного парку» (с.-г. об., ф. № 37а) та «Журнал обліку робіт і затрат» (с.-г. об., ф. № 37).

При автоматизації обліку відповідні дані накопичують у машинограмах «Особовий рахунок тракториста-машиніста» та «Відомість експлуатаційних показників роботи тракторів».

Узагальнений облік роботи машинно-тракторного парку ведуть в умовних еталонних гектарах. З цією метою обсяги усіх робіт, виконаних тракторами, перераховують в умовні еталонні гектари шляхом множення кількості фактично виконаних нормозмін на відповідний коефіцієнт перерахунку фізичних тракторів в умовні еталонні. Умовні еталонні гектари використовують для оцінки ефективності роботи тракторів та розподілу витрат на утримання і експлуатацію машинно-тракторного парку.

Облік витрат на роботи тракторів на сільськогосподарських і транспортних операціях ведуть на одному аналітичному рахунку у складі субрахунка 2351 за такими статтями: матеріальні витрати (паливо на транспортні роботи, запасні частини, будівельні матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети); оплата праці з нарахуваннями на соціальні заходи (крім оплати праці трактористів-машиністів за роботи у рослинництві); амортизація; інші витрати.

Протягом звітного періоду на кредиті субрахунка 2351 відображають тільки планову собівартість фактично виконаних транспортних робіт тракторів (у тонно-кілометрах і еталонних гектарах), списують їх на споживачів послуг (дебет рахунків 15, 20, 21, 22, 23, 91, 92 та ін.). У кінці року дебетове сальдо субрахунка 2351 розподіляють пропорційно загальній кількості виконаних робіт в умовних еталонних гектарах між окремими культурами (групами культур) і транспортними роботами тракторів та дорісують їх на відповідні рахунки.

Витрати на утримання і експлуатацію комбайнів та інших самохідних машин обліковують на субрахунку 2352 за тими ж статтями, що й витрати на роботу тракторів. При значній кількості та великій різноманітності таких механізмів для обліку витрат з кожного їх виду відкривають окремий аналітичний рахунок: витрати на експлуатацію зернових комбайнів, кукурудзозбиральних, бурякозбиральних комбайнів і т. ін.

На кредиті субрахунка 2352 протягом року не роблять жодних записів, а в кінці року всі витрати списують за окремими статтями на відповідні культури пропорційно до зібраної площі.

При цьому дебетують субрахунок 231 і кредитують субрахунок 2352.

Аналітичний облік витрат на субрахунку 235 ведуть у «Виробничому звіті» (ф. № 10-3б с.-г.). При цьому для кожного аналітичного рахунку складають окремий примірник звіту. Витрати у звіті обліковують за місяць і наростаючим підсумком з початку року в розрізі статей витрат, а у другій частині цього звіту таким же чином відображають обсяги



і вартість виконаних робіт (наданих послуг). Підсумки звітів щомісяця переносять у «Зведену відомість до журналу-ордеру № 8 с.-г.».

## 2.9. Облік готової продукції та її реалізації

До готової продукції сільськогосподарського виробництва відносять продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та переробних промислових підприємств, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі у невиробничу сферу тощо); продукцію, яка призначена для споживання як корми або насіння безпосередньо у господарстві (у тому числі відходи, побічна продукція, зелена маса, саджанці для закладання та ремонту власних багаторічних насаджень). Для обліку такої продукції призначено синтетичний рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», до якого відкривають окремі субрахунки за галузями виробництва.

Сільськогосподарську продукцію при її первинному визнанні оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Некондиційна сільськогосподарська продукція (при відсутності активного ринку на неї) може оцінюватися виходячи з ринкових цін на подібну кондиційну продукцію з коригуванням на рівень якості і придатності до використання. Побічна сільськогосподарська продукція (солома, стебла кукурудзи тощо) при відсутності для неї активного ринку може оцінюватися за нормативними витратами на збирання, транспортування, скиртування та іншими витратами на заготівлю цієї продукції.

Продукція зернових культур (крім кукурудзи на зерно) прибуткується у бункерній масі, яка визначається зважуванням зерна після надходження його від комбайна на тік. Після досушування та очищення зерна визначають його реальну (амбарну) масу.

Усушку зерна та масу мертвих відходів (насіння, листя і стебла бур'янів, полова, земля і т. ін.) відносять на зменшення валового збору зерна методом «червоного сторно»:

Д-т субрах. 271 «Продукція рослинництва»,

К-т субрах. 231 «Рослинництво».

Зерно кукурудзи надходить від комбайна на тік, як правило, в качанах. Для визначення фізичної маси зерна кукурудзи базисної вологості виконують спеціальні розрахунки, використовуючи дані лабораторного аналізу.

Посівне зерно, зібране із сортових насінних ділянок, зберігають і обліковують окремо. При його реалізації, крім товарно-транспортної накладної, обов'язково виписують «Сортове свідоцтво» (с.-г. об., ф. № 213). Аналогічно оформляють реалізацію сортового насіння інших культур, для чого використовують «Свідоцтво про сортову картоплю» (с.-г. об., ф. № 217), «Свідоцтво про гібридне насіння» (с.-г. об., ф. № 219) та ін.

Вартість зелених кормів, згодованих тваринам шляхом випасу, відображають в обліку як витрати тваринництва без їх оприбуткування на рахунку 27. На підставі відповідних документів, складених за участі представників агрономічної та зоотехнічної служби, витрати на вирощування згодованих шляхом випасу кормів списують таким проведенням:

Д-т субрах. 232 «Тваринництво» (відповідна облікова група тварин),

К-т субрах. 231 «Рослинництво» (відповідна культура або група культур).

Продукцію господарського використання тварин (молоко, яйця, мед, кокони тутового шовкопряда тощо) оприбутковують на дебет субрахунка 272 «Продукція тваринництва» аналогічно оприбуткуванню продукції рослинництва. Продукцію вирощування та відгодівлі сільськогосподарських тварин і птиці (додаткові біологічні активи — приплід, приріст живої маси тварин) оприбутковують на рахунок 21 «Поточні біологічні активи». Відповідно до цього облікову вартість реалізованої продукції рослинництва, господарського використання тварин та переробки сільськогосподарської продукції списують бухгалтерською проводкою:

Д-т субрах. 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»,  
К-т рах. 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»,  
а вартість реалізованих тварин у живій масі —  
Д-т субрах. 901 — К-т рах. 21.  
Облік доходу від реалізації та витрат на збут ведуть у загальноприйнятому порядку.

## 2.10. Облік фіксованого сільськогосподарського податку

Сільськогосподарські виробники сплачують фіксований сільськогосподарський податок (ФСП), який не змінюється протягом терміну, визначеного відповідним законодавством України.

Платниками податку можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Якщо сільськогосподарський товаровиробник утворюється шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення згідно з відповідними нормами Цивільного кодексу України, то норма щодо дотримання частки сільськогосподарського товаровиробництва, яка дорівнює або перевищує 75 відсотків за попередній податковий (звітний) рік, поширюється на:

- усіх осіб окремо, які зливаються або приєднуються;
- кожному окрему особу, утворену шляхом поділу або виділу;
- особу, утворену шляхом перетворення.

Не може бути зареєстрований як платник податку ФСП:

- об'єкт господарювання, у якого понад 50 відсотків доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин, диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра;

- суб'єкт господарювання, що провадить діяльність з виробництва та/або реалізації підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 – 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції;

- суб'єкт господарювання, який на день подання документів для набуття статусу платника податку має податковий борг (недоїмку), за винятком безнадійного податкового боргу (недоїмки), який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Об'єктом оподаткування податком для сільськогосподарських товаровиробників є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Базою оподаткування податком для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), проведена за станом на 1 липня 1995 року, для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) – нормативна грошова оцінка одного гектара ріллі в Автономній Республіці Крим або в області, проведена за станом на 1 липня 1995 року.

Розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду для сільськогосподарських товаровиробників залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках бази оподаткування):

а) для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виросуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди) – 0,15;

б) для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,09;

в) для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,09;

г) для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,03;

г) для земель водного фонду – 0,45;

д) для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виросуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди, – 1,0.

Під спеціалізацією на виробництві (виросуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті слід розуміти перевищення частки доходу, отриманого від реалізації такої продукції та продукції її переробки двох третин доходу (66 відсотків) від реалізації усієї власновиробленої сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки.

Перелік гірських зон та поліських територій визначається Кабінетом Міністрів України.

Базовим податковим (звітним) періодом для податку є календарний рік. Базовий податковий (звітний) рік починається з 1 січня і закінчується 31 грудня того ж року.

Сільськогосподарські товаровиробники самостійно обчислюють суму податку щороку за станом на 1 січня і до 1 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 цього Кодексу.

Сплата податку проводиться щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця, у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку, у таких розмірах:

а) у I кварталі – 10 відсотків;

б) у II кварталі – 10 відсотків;

в) у III кварталі – 50 відсотків;

г) у IV кварталі – 30 відсотків.

Платники податку ФСП не є платниками таких податків і зборів:

а) податку на прибуток підприємств;

б) земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва);

в) збору за спеціальне використання води;

г) збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності).

Нарахування ФСП відображається в обліку записом:

Д-т субрах. 915 — К-т субрах. 641.

У кінці звітного року суму ФСП розподіляють між об'єктами обліку витрат у рослинництві пропорційно площі угідь, зайнятих відповідними культурами, і списують на рахунок 23 «Виробництво» записом:

Д-т субрах. 231 — К-т субрах. 915.

Облік розрахунків з бюджетом за фіксованим сільськогосподарським податком ведуть у журналі-ордері ф. № 3 с.-г.

## ЛЕКЦІЯ 3. ОБЛІК У ТОРГІВЛІ

- 3.1. Характеристика галузі та особливості обліку в торгівлі.
- 3.2. Облік надходження товарів та їх зберігання.
- 3.3. Облік витрат обігу.
- 3.4. Облік реалізації товарів в оптовій торгівлі.
- 3.5. Облік реалізації товарів у роздрібній торгівлі.
- 3.6. Особливості обліку тари.

### 3.1. Характеристика галузі та особливості обліку в торгівлі

**Торгівля** — це господарська діяльність, пов'язана з реалізацією товарів. Згідно з Законом України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 1 червня 2000 р. № 1775-III, торгівля — це будь-які операції, що здійснюються за договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на товари.

**Товар** — це продукт праці, вироблений для обміну чи продажу, який має споживчу та мінову вартість.

Згідно з Порядком провадження торговельної діяльності та правила торгового обслуговування населення, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 15.06.2006 р. № 833, **торговельна діяльність** провадиться суб'єктами господарювання у сфері роздрібною та оптовою торгівлі, а також ресторанного господарства.

**Оптова торгівля** — це діяльність з придбання і відповідного перетворення товарів для подальшої їх реалізації підприємствам роздрібною торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності [4, 19].

**Роздрібна торгівля** — це діяльність з продажу товарів безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків, в тому числі на розлив у ресторанах, кафе, барах, інших підприємствах громадського харчування.

Оптова торгівля може здійснюватись через оптові бази, товарні склади, склади-холодильники, склади-магазини. Вона, зазвичай, є проміжною ланкою між виробником продукції і роздрібною торгівлею.

Роздрібна торгівля здійснюється через магазини (продовольчі, непродовольчі, спеціалізовані, універмаги, універсами, торгові комплекси тощо), дрібно-роздрібну мережу (палатки, кіоски, ятки, павільйони, торгові автомати), пересувну мережу (автомагазини, авторозвозки, лавки-автопричепи, візки, розноски, столики). В роздрібній торгівлі товари реалізуються, як правило, кінцевому споживачеві — населенню.

Дохід торгівлі формується за рахунок встановленої націнки на товари.

**Ціна товару** складається:

в *оптовій торгівлі* — з оптової ціни промислового підприємства (яка сформована із собівартості та прибутку підприємства) та оптово-збутової націнки;

в *роздрібній торгівлі* — з ціни оптової торгівлі (або підприємства) і торгової націнки.

Непрямі податки (ПДВ, акцизний збір) розраховуються понад визначену ціну реалізації на всіх етапах реалізації товарів. У роздрібній торгівлі націнка встановлюється з урахуванням ПДВ. Розмір націнки торгової підприємства визначають самостійно, виходячи із стану ринку.

Розрахунки з покупцями в оптовій торгівлі здебільшого здійснюють у безготівковій формі, в роздрібній — виручка надходить готівкою в каси торгового підприємства.

Згідно із Законом України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 р. № 265

підприємства торгівлі та громадського харчування повинні здійснювати розрахунки із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій (РРО).

**Реєстратор розрахункових операцій** — це пристрій або програмно-технічний комплекс, в якому реалізовані фіскальні функції і який призначений для реєстрації розрахункових операцій при продажу товарів (наданні послуг), операцій з купівлі-продажу іноземної валюти та/або кількості проданих товарів (наданих послуг). До РРО належать: електронний контрольно-касовий апарат (ЕККА), електронний контрольно-касовий реєстратор, комп'ютерно-касова система, електронний таксометр, автомат з продажу товарів (послуг) тощо.

РРО повинні бути зареєстровані та опломбовані у встановленому порядку. Дозволяється застосовувати тільки ті РРО, які включені до Державного реєстру. Постановою Кабінету Міністрів України № 199 від 18.02.2002 р. затверджено вимоги до реалізації фіскальних функцій РРО.

У разі виходу РРО з ладу або відключення електроенергії (не більш, як 72 год.) розрахункові операції здійснюються з використанням книги обліку розрахункових операцій та розрахункової книжки.

Статтею 17 Закону «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 р. № 265 передбачено штрафні санкції за невикористання РРО.

Згідно зі ст. 10 цього Закону та Переліку окремих форм і умов проведення діяльності в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, яким дозволено проводити розрахункові операції без застосування реєстраторів розрахункових операцій з використанням розрахункових книжок і книг обліку розрахункових операцій, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 23.08.00 р. № 1336, затверджений перелік окремих форм та умов проведення діяльності в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, яким дозволено не використовувати РРО, а вести розрахункові книжки та книги обліку розрахункових операцій. Зокрема, без РРО можуть здійснюватись пересувна торгівля, роздрібна торгівля на ринках (крім кіосків, магазинів тощо), торгівля газетами, журналами на підприємствах поштового зв'язку, якщо обсяг їх в асортименті перевищує 50 %, продаж транспортних квитків у кіосках і салонах транспортних засобів, продаж страв, безалкогольних напоїв у буфетах вищих навчальних закладів тощо.

Торгова діяльність повинна здійснюватись із дотриманням встановлених вимог, зокрема:

- забезпечення прав споживачів;
- відповідність торгового приміщення санітарним та технічним нормам;
- наявність на видному та доступному місці куточка покупця, в якому розміщується книга відгуків та пропозицій, адреси і номери телефонів органів, що забезпечують захист прав споживачів тощо;
- наявність цінників, документів, що підтверджують якість товарів тощо;
- розміщення торгового патенту, ліцензії відповідно до встановлених законодавством вимог;
- дотримання санітарних вимог;
- наявність контрольних вагів та інших засобів вимірювальної техніки;
- дотримання термінів зберігання товарів;
- дотримання правил продажу відповідних товарів;
- при розрахунках із покупцями має бути забезпечена достатня кількість розмінної монети, приймання зношених купюр та ін.

Бухгалтерський облік у торгівлі, як і в інших галузях, ведеться згідно із законодавством України та національними стандартами бухгалтерського обліку.

Особливості галузі зумовлюють **особливості обліку** в ній:

1. У торгівлі немає витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, але є витрати, пов'язані зі зберіганням та реалізацією товарів. Ці витрати називають витратами обігу і обліковують на рахунках **93** «Витрати на збут» і **92** «Адміністративні витрати».

2. Торгові підприємства закупають товари за купівельними цінами, а продають дорожче — за цінами продажу. В торгівлі облік придбаних товарів ведеться за цінами продажу [П(С)БО 9], якщо інші методи оцінки використовувати недоцільно. До прийняття національних стандартів облік за цінами продажу був єдиним дозволеним у роздрібній торгівлі. Це зумовлено великою номенклатурою товарів і продажем їх у невеликій кількості. Вирахувати купівельну і продажну ціну кожних реалізованих 300 г товару недоцільно і трудомістко. Тому при обліку за цінами продажу на підприємствах торгівлі при придбанні товарів на них одразу встановлюється торгова націнка (кредит рахунку **285** «Торгова націнка») і далі визначається обсяг реалізації тільки за цінами продажу. В кінці місяця розраховується сума торгових націнок у продажній вартості реалізованих товарів і, відповідно, купівельна вартість реалізованих товарів.

3. Фінансовий результат від реалізації товарів у торгівлі визначають як різницю між цінами продажу без ПДВ (доходом від реалізації) та купівельними цінами (собівартістю) реалізованих товарів і витратами обігу. Ціни продажу, відповідно, мають встановлюватися в такому розмірі, щоб окупити витрати обігу і забезпечити певний рівень прибутку:

Фінансовий результат = Дохід за цінами продажу (без ПДВ) – – Купівельна ціна реалізованих товарів – Витрати обігу

**Специфічні рахунки** для обліку в торгівлі: **28** «Товари» (з відповідними субрахунками), крім субрахунку 286, який не є специфічним тільки для торгових підприємств; **902** «Собівартість реалізованих товарів»; **702** «Дохід від реалізації товарів»; **92** «Адміністративні витрати», **93** «Витрати на збут» — для обліку витрат обігу.

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надходження та реалізації товарів загалом не дуже відрізняється від схеми обліку на промислових підприємствах. Основна відмінність полягає у відсутності рахунку **23** «Виробництво», немає витрат на виробництво і списання їх на рахунок **26** «Готова продукція».

**Оподаткування** і податковий облік у торгівлі здійснюються згідно із податковим законодавством.

### 3.2. Облік надходження товарів та їх зберігання

Товари належать до запасів підприємства і обліковуються згідно з П(С)БО 9.

**Запаси** — це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

**Оцінка** запасів здійснюється при їх придбанні, вибутті та на дату балансу.

Запаси при придбанні (отриманні) або виготовленні зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

**Первісною вартістю запасів, що придбані за плату**, є їх собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, у т.ч. витрати зі страхування;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, вони можуть оцінюватися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

*Не включаються до первісної вартості* запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- проценти за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

**Оцінка вибуття запасів** здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Метод нормативних затрат застосовується для оцінки, насамперед, готової продукції.

Підприємства торгівлі, як зазначалось, застосовують оцінку за цінами продажу, якщо інші методи їм використовувати недоцільно.

Запаси відображають у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

**Чиста вартість реалізації** запасів — очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

**Уцінка** запасів до чистої вартості реалізації є обов'язковою і здійснюється проведенням:

**Д-т 946 К-т 28 (20, 22...).**

**Дооцінювати** дозволяється тільки раніше уцінені запаси на суму, не більшу від суми попередньої уцінки тим самим проведенням, але методом сторно.

В оптовій торгівлі товари зазвичай обліковують на субрахунку **281** «Товари на складі», в роздрібній — на рахунку **282** «Товари в торгівлі»; в роздрібній торгівлі можуть використовуватися обидва субрахунки: **281** — для обліку товарів на складі підприємства роздрібною торгівлі, **282** — для обліку товарів у торговому залі.

У роздрібній торгівлі, якщо облік товарів ведеться за цінами продажу, на них при оприбуткуванні встановлюється торгова націнка:

**Д-т 282 (281) К-т 285.**

Якщо транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) визначають окремо, не включаючи до вартості товарів у момент придбання, їх облік ведеться на субрахунку **289** «Транспортно-заготівельні витрати».

У балансі сальдо рахунку 28 згортається за всіма субрахунками; до валюти балансу включається купівельна вартість товарів.

Надходження товарів, як і інших запасів, оформлюється такими **первинними документами**:

*від постачальника надходять документи:*

- рахунок-фактура;
- накладна, товарно-транспортна накладна;
- податкова накладна (з податку на додану вартість);
- платіжна вимога-доручення;
- сертифікат якості, гарантійний талон за необхідності;

*на підприємстві при отриманні запасів заповнюються документи:*

- акт про приймання матеріалів (форма № М-7);
- прибутковий ордер (форма № М-4);
- довіреність (форма № М-2, М-2б, бланк суворої звітності) — видається працівнику для отримання запасів у постачальника;
- товарно-транспортна накладна (при доставці автомобільним транспортом);
- акт про нестачі;
- комерційний акт (в разі нестачі на залізниці);
- платіжна вимога-доручення або платіжне доручення (для оплати вартості отриманих запасів).

Із партією товару постачальник передає товарно-супроводжувальні документи, податкову накладну та платіжний документ (платіжну вимогу-доручення).

Оприбуткування запасів на склад оформлюють прибутковим ордером або актом про приймання. Комірник повинен здійснити приймання товарів за кількістю і якістю. Якщо немає розбіжностей у кількості та якості отриманого товару з тим, який вказано у документах постачальника, можна на документах постачальника ставити штамп або робити напис «Оприбутковано в повному обсязі». Видані довіреності реєструють у журналі реєстрації довіреностей (форма № М-3); довіреність залишається у постачальника.

**Регістром аналітичного обліку** з обліку товарів на складі є картка складського обліку (форма № М-12).

Комірник, як правило, щодня передає всі прибуткові і видаткові документи до бухгалтерії з товарним звітом. У товарному звіті наводяться залишки товарів на початок і кінець звітного періоду, дані про надходження і вибуття товарів за кожним прибутковим та видатковим документом.

Бухгалтерські проведення з оприбуткування товарів наведені в табл. 3.1 на прикладі: торгове підприємство придбало товари вартістю 1000 грн без ПДВ, відповідно, ПДВ — 200 грн; транспортній організації сплачено за доставку товарів від постачальника 250 грн плюс ПДВ — 50 грн.

**Інвентаризація** товарів і відображення її результатів здійснюється так, як інших запасів згідно з нормативними документами.

**Таблиця 3.1**

**Бухгалтерські проведення з оприбуткування товарів**

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
<i>Перша подія – оприбуткування товарів</i>				
1	Оприбутковано товари	28	631	1000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	200
3	Відображено борг перед транспортною організацією	28	685 (631)	250
4	Відображено податковий кредит з ПДВ за транспортування	641	685	50
5	Оплачено рахунки постачальника	631	311	1200
6.	Оплачено рахунки транспортної організації	685	311	300



<i>Перша подія – передоплата (транспортні витрати не відображаємо)</i>				
1	Здійснено передоплату за товари	371	311	1200
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	200
3	Оприбутковано товари	28	631	1000
4	Списано ПДВ	644	631	200
5	Здійснено залік авансу	631	371	1200

Інвентаризація запасів перед складанням річної звітності проводиться не раніше 1 жовтня. Перед проведенням інвентаризації в бухгалтерії складається інвентаризаційний опис (форма № М-21), результати інвентаризації оформлюються порівняльною відомістю (форма інв. — 19). Надлишки оприбутковуються в інший операційний дохід підприємства, пересортиця переноситься з одного регістра аналітичного обліку до іншого в межах одного синтетичного рахунку запасів:

виявлено надлишки: *Д-т 28 (20, 22...) - К-т 719*;

зроблено залік пересортиці: *Д-т 28 (20) - К-т 28 (20)*.

Нестачі відносять на субрахунок **947** «Нестачі і втрати від псування цінностей». До прийняття рішення про те, на які рахунки списувати нестачі, їх відносять також на позабалансовий субрахунок **072** «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Нестачі запасів можуть списуватись:

- на винних осіб (субрахунок **375** «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»);
- у межах норм природних втрат — на собівартість;
- на інші витрати операційної діяльності (субрахунок **947**), якщо винні не встановлені або нестача виникла внаслідок стихійного лиха, пограбування тощо.

Згідно із Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, нищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. № 116 підприємства повинні відшкодувати нестачі цінностей у двократному розмірі за формулою:

$$P_z = [(B_v - A) \times I_{inf} + ПДВ + Акцизний збір] \times 2 \quad (3.1)$$

де  $P_z$  — розмір збитків;

$B_v$  — балансова вартість активу;

$A$  — сума нарахованої амортизації (для необоротних активів);

$I_{inf}$  — індекс інфляції.

У результаті проведення інвентаризації виявляють неходові, залежалі, зіпсовані товари, крадіжки, товарні втрати.

**Товарні втрати** бувають нормовані та ненормовані.

*Нормовані* — це природні втрати, ламання, бій (посуду, новорічних іграшок, порцелянових виробів тощо), втрати в магазинах самообслуговування.

*Ненормовані* — втрати понад встановлені норми, які зумовлені порушенням правил зберігання товарів, розтратами, крадіжками, уціненням виробів застарілих моделей.

*Природні втрати* — це втрати при перевезенні, зберіганні та реалізації товарів, які зумовлені фізично-хімічними властивостями товарів (витікання, висихання, розтрушування). Граничні норми природних втрат встановлюються державними органами [Постанова Міністерства торгівлі СРСР «Про затвердження норм природних втрат продовольчих товарів та інструкцій з їх застосування» від 02.04.87 р. № 88.] у відсотках до кількості відповідних товарів.

При інвентаризації нестачі в межах норм природних втрат списуються на витрати обігу (Д-т 93).

### 3.3. Облік витрат обігу

**Витрати обігу**— це представлені в грошовій формі витрати підприємства торгівлі на здійснення процесу реалізації товарів, які складають за своєю суттю собівартість послуг з доведення товарів від виробника до споживача.

Витрати обігу обліковують [П(С)БО 16] на рахунках **93** і **92**; окремо, як і в інших галузях, обліковують інші операційні (рахунок **94**), фінансові (рахунки **95**, **96**) та інші витрати. Згідно з Методичними рекомендаціями з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145 до складу витрат обігу включаються операційні витрати (рахунки **92**, **93**, **94**), відсотки за кредит (субрахунок **951**) та ТЗВ (субрахунок рахунка **28**), які припадають на реалізовані товари. (Нагадуємо, що ТЗВ, пов'язані з придбанням товарів, включаються до вартості товарів). Надалі розглядатимемо, переважно, рахунки **92** і **93**.

Елементи витрат у торгівлі такі самі, як і в інших галузях:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація необоротних активів,
- інші витрати.

Статті **витрат на збут** (рахунок **93**) згідно із П(С)БО 16 «Витрати» такі:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Склад **адміністративних витрат** (рахунок **92**) наступний:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання необоротних активів загальногосподарського використання, винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Згідно з методичними рекомендаціями специфічними статтями інших операційних витрат у торгівлі є:

- вартість послуг сторонніх підприємств: страхових, посередницьких, протипожежної та сторожової охорони, з проведення рекламних заходів;
- витрати на обслуговування РРО;
- витрати на медичні огляди працівників;
- витрати на облаштування та утримання кімнат відпочинку, роздягалень, душу тощо;
- вартість транспортно-експедиційних послуг, не пов'язаних із придбанням товарних та інших запасів тощо.

Протягом звітнього періоду всі витрати торгівлі списують у дебет рахунків **92** і **93**, в кінці періоду — з кредиту цих рахунків у дебет рахунку **791**.

Бухгалтерські проведення з обліку витрат обігу наведені в табл. 3.2.

**Таблиця 3.2**

**Бухгалтерські проведення з обліку витрат обігу**

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Витрачено матеріали на упаковку	93	20
2	Нараховано заробітну плату адміністративного персоналу	92	661
3	Нараховано заробітну плату виробничому персоналу підприємства торгівлі	93	661
4	Нараховано відрахування на соціальні заходи	92,93	65
5	Нараховано амортизацію необоротних активів	92,93	13
6	Нараховано борг транспортній організації за перевезення товарів до покупця	93	685, 63
7	Нараховано борг комунальним підприємствам за водопостачання, опалення, освітлення тощо	92,93	685, 63
8	Нараховано борг сторонній організації за рекламу	93	685
9	Списано витрати на відрядження	92,93	372
10	Нараховано податки та платежі	92	641, 642
11	Списано нестачі в межах норм природних витрат	93	947
12	У кінці звітнього періоду списано витрати обігу на рахунок фінансових результатів	791	92,93

Слід ще раз зазначити, що витрати на перевезення товарів від постачальника включають до вартості товарів, а на перевезення до покупця — відносять до витрат обігу.

Прибуток торгівлі визначають на рахунку **79**, як різницю між доходом від реалізації та собівартістю реалізованих товарів і витратами обігу.

**3.4. Облік реалізації товарів в оптовій торгівлі**

Відвантаження товарів зі складу оформлюється товарно-супроводжувальними (рахунок-фактура, накладна, товарно-транспортна накладна, податкова накладна) та розрахунковими (платіжна вимога-доручення) документами.

Дохід від реалізації товарів згідно з принципом нарахування визнається за датою відвантаження товарів.

Купівельна вартість реалізованих товарів списується в дебет рахунку **902**, дохід від реалізації відображається за кредитом субрахунку **702**.

Бухгалтерські проведення з реалізації товарів в оптовій торгівлі наведені в табл. 3.3 на прикладі: оприбутковано товар вартістю 1000 грн. (відповідно, ПДВ — 200 грн) — за прикладом в табл. 3.1; реалізовано товар за 1300 грн без ПДВ (ПДВ — 260 грн); витрати

обігу становили 80 грн (порядок їх відображення наведений у першій частині господарських операцій).

Таблиця 3.3

**Бухгалтерські проведення з реалізації товарів в оптовій торгівлі**

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
<i>Перша подія – відвантаження товарів</i>				
1	Відвантажено товар покупцю	902	28	1000
2	Відображено реалізацію товарів і заборгованість покупця	361	702	1560
3	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	260
4	Надійшла оплата від покупців	311	361	1560
5	Нараховано витрати обігу	93,92	66, 65, 685	80
6	Списано на фінансовий результат: - купівельну вартість реалізованих товарів; - витрати обігу; - дохід від реалізації	791 791 702	902 93, 92 791	1000 80 1300
<i>Перша подія - передоплата</i>				
1	Надійшла передоплата від покупців	311	681	1560
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	260
3	Відвантажено товар	902	28	1000
4	Відображено реалізацію товарів	361	702	1560
5	Списано ПДВ	702	643	260
6	Списано на фінансовий результат: - купівельну вартість реалізованих товарів - дохід від реалізації	791 702	902 791	1000 1300
7	Здійснено залік авансу	681	361	1560

Фінансовий результат становить  $1300 - 1000 - 80 = 220$  (грн).

### 3.5. Облік реалізації товарів у роздрібній торгівлі

Якщо підприємства роздрібною торгівлі ведуть облік товарів за цінами продажу, на товари при їх оприбуткуванні встановлюється торгова націнка. Відсоток торгових націнок на різні товари підприємство встановлює самостійно. Протягом місяця товари реалізують за роздрібними цінами, а в кінці місяця визначають середній відсоток і розмір торгових націнок на реалізовані товари, після чого визначається купівельна вартість реалізованих товарів. Можна робити це частіше, якщо дозволяють технічні можливості.

Наприклад: реалізовано за місяць товарів на 150 000 грн (за цінами продажу); середній відсоток торгових націнок становить 30 %; сума торгових націнок на реалізовані товари складає  $(150\ 000 \times 30/100)$ , 45 000 грн, а купівельна вартість реалізованих товарів, відповідно, 105 000 грн  $(150\ 000 - 45\ 000)$ .

Спочатку розглянемо бухгалтерські проведення з надходження та реалізації товарів у роздрібній торгівлі (табл. 3.4) на спрощеному прикладі, виходячи з припущення, що вся партія закуплених товарів реалізована, тому розмір торгової націнки відомий. Для зручності розглянемо приклад з тими самими сумами, що і в оптовій торгівлі:

- купівельна ціна 1000 грн, ПДВ — 200 грн;
- торгова націнка 560 грн,
- тобто ціна з ПДВ 1560 грн, ПДВ — 260 грн.

Розмір торгової націнки повинен бути таким, щоб не тільки окупити витрати обігу і забезпечити прибуток торгівлі, а включати в себе ще і ПДВ, тобто в роздрібній торгівлі:

$$\text{Купівельна ціна} + \text{Торгова націнка} = \text{Ціна реалізації} + \text{ПДВ} \quad (3.2)$$

Таблиця 3.4

**Бухгалтерські проведення з надходження та реалізації товарів у роздрібній торгівлі**

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
<i>Оприбуткування товарів</i>				
1	Оприбутковано товари	282	631	1000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	200
3	Встановлено торгову націнку	282	285	560
<i>Реалізація товарів</i>				
4	Реалізовано товари	301	702	1560
5	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	260
<i>У кінці місяця</i>				
6	Списано торгову націнку	285	282	560
7	Списано купівельну вартість реалізованих товарів	902	282	1000
8	Списаний дохід на рахунок фінансових результатів	702	791	1300
9	Списано собівартість на рахунок фінансових результатів	791	902	1000

Як бачимо із проведеннь 7 і 3, списання реалізованих торгових націнок здійснюється таким самим проведенням, як і їх встановлення, але *методом червоного сторно* або оберненим проведенням.

На практиці проведення 6 і 7 можуть бути іншими — протягом місяця товари списують у дебет (Д-т) субрахунку **902** за цінами продажу (щоб за матеріально відповідальною особою не рахувалися фактично реалізовані товари), а в кінці місяця сторнуючий запис роблять за дебетом субрахунку **902** і кредитом субрахунку **285**:

**Д-т 902 К-т 282 1560**

**Д-т 902 К-т 285 — 560.**

Згідно з п. 22 П(С)БО 9 «Запаси» сума торгових націнок (ТН) на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібної) вартості реалізованих товарів на середній відсоток торгових націнок (сер. % ТН).

$$\text{Сер. \% ТН} = (\text{ТН}_{\text{п}} + \text{ТН}_{\text{зв}}) : (\text{Т}_{\text{п}} + \text{Т}_{\text{зв}}), \quad (1.3)$$

де сер. % ТН — середній відсоток торговельної націнки; ТН<sub>п</sub> — залишок торговельних націнок на початок звітної місяця; ТН<sub>зв</sub> — сума торговельних націнок за товарами, отриманими за звітний місяць; Т<sub>п</sub> — продажна вартість залишку товарів на початок звітної місяця; Т<sub>зв</sub> — продажна вартість отриманих товарів у звітному місяці.

Приклад розрахунку реалізованих торгових націнок наведений в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

**Розрахунок реалізованих торгових націнок**

Показник	Купівельна вартість (собівартість)	Ціна продажу (роздрібна ціна)	Торгова націнка
Залишок на початок місяця	220	450	230
Отримано за місяць	360	600	240
Реалізовано за місяць	303,82	550	246,18
Залишок на кінець місяця	276,18	500	223,82

Середній відсоток торгової націнки на реалізовані товари:  $(230+240)/(450+600) \times 100\% = 44,76\%$ ;

Сума торгової націнки на реалізовані товари:  $550 \times 0,4476 = 246,18$  грн.

Собівартість (купівельна ціна) реалізованих товарів:  $550 - 246,18 = 303,82$  грн.;

Торгова націнка на залишок товарів:  $230 + 240 - 246,18 = 223,82$  грн..

Купівельна вартість на кінець періоду:  $220 + 360 - 303,82 = 276,18$  або  $500 - 223,82 = 276,18$ .

Бухгалтерські проведення за розглянутим прикладом подано в табл. 3.6.

**Таблиця 3.6**

**Бухгалтерські проведення з надходження та реалізації товарів у роздрібній торгівлі**

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
<i>Оприбуткування товарів</i>				
1	Оприбутковано товари	282	631	360
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	72
3	Встановлено торгіву націнку	282	285	240
<i>Реалізація товарів</i>				
4	Реалізовано товари	301	702	550
5	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	91,67
<i>У кінці місяця</i>				
6	Списано торгіву націнку	285	282	246,18
7	Списано купівельну вартість реалізованих товарів	902	282	303,82
8	Списаний дохід на рахунок фінансових результатів	702	791	458,33
9	Списано собівартість на рахунок фінансових результатів	791	902	303,82

### 3.6. Особливості обліку тари

**Тара** — це предмети, які призначені для пакування, зберігання, транспортування, передпродажної підготовки і продажу продукції або товарів.

#### Класифікація тари

1. Одноразового використання (безповоротна) — пакети, мішки паперові, поліетиленові тощо.

2. Багаторазового використання — безповоротна і зворотна.

*Зворотна тара* може бути незастанна та застанна, повернення якої забезпечується заставою у вигляді коштів, подібної тари або інших активів. Залежно від матеріалу, з якого виготовлено зворотну тару, вона може бути металева, пластмасова, дерев'яна, скляна, картонна, з тканини та нетканих матеріалів. Залежно від затареної в неї продукції, зворотна тара може бути обов'язковою частиною товару, що включається до його первісної вартості, або існувати окремо від товару і мати свою власну вартість.

Зворотною тара вважається при визначенні її такою в договорах постачання продукції або купівлі-продажу товарів. При поверненні скляної тари її бій у межах встановлених норм зараховується в погашення боргу за її повернення.

Залежно від призначення тари та її використання вона може обліковуватись як запаси або як необоротні матеріальні активи на таких субрахунках:

**204** «Тара і тарні матеріали» — всі види тари (крім інвентарної) та матеріали для виготовлення і ремонту тари;

**284** «Тара під товарами» — тара під товарами і порожня;

**115** «Інвентарна тара» — тара для внутрішніх потреб підприємства;

**109** «Інші основні засоби» — тара для внутрішнього використання зі строком служби більше одного року і вартістю більше за встановлену на підприємстві межу.

Тара, яка є невід'ємною частиною товарів (коробка сірників тощо), обліковується разом із товарами.

Рух тари оформлюється встановленими первинними документами аналогічно оприбуткуванню чи відвантаженню товарів або продукції.

При оприбуткуванні тари її вартість визначається згідно з П(С)БО 9, як і вартість інших запасів, а бухгалтерські проведення аналогічні оприбуткуванню товарів:

Оприбутковано тару, що надійшла з товаром:

**Д-т 284 К-т 631.**

Відображено податковий кредит з ПДВ:

**Д-т 641- К-т 631 та ін.**

При виготовленні тари на підприємстві бухгалтерські проведення з обліку витрат на її виготовлення аналогічні обліку витрат на виробництво продукції.

Більш складним є облік зворотної тари. Її рух між підприємствами виробниками (продукції і тари) та підприємствами оптової торгівлі обліковується на загальних підставах. При поставлянні такої тари в роздрібну торгівлю її вартість не включається до бази оподаткування ПДВ та податком на прибуток. До бази оподаткування вартість зворотної тари включається, якщо вона не була повернена відправнику у визначені строки.

У табл. 3.7 наведений приклад відображення в обліку зворотної тари за умови придбання підприємством 10 цистерн із пальним, місткістю 1000 літрів і заставною вартістю 1100 грн кожна (без ПДВ).

**Таблиця 3.7**

**Відображення в обліку зворотної тари**

№ п/п	Зміст операції	Д-т	К-т	Сума, грн.
<i>Облік інвентарної тари у постачальника</i>				
1	Цистерни передані в тимчасове використання (1100,00 x 10)	115.2	115.1	11000
2	Отримано заставу	311	685	11000
3	Цистерни повернені покупцем	115.1	115.2	11000
4	Повернено покупцю заставу	685	311	11000
<i>Облік інвентарної тари у покупця</i>				
5	Цистерни враховані на позабалансовому рахунку	023	-	11000
6	Перераховано суму застави	377	311	11000
7	Цистерни повернені продавцю	-	023	11000
8	Продавцем повернено суму застави	311	377	11000

**ЛЕКЦІЯ 4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК НА АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

- 4.1. Галузеві особливості, що впливають на організацію обліку.
- 4.2. Облік наявності та руху автотранспортних засобів.
- 4.3. Облік запасних частин та автомобільних шин.
- 4.4. Облік паливно-мастильних матеріалів.
- 4.5. Облік витрат і калькулювання собівартості автотранспортних послуг.
  - 4.5.1. Облік витрат на експлуатацію, ремонт і технічне обслуговування автомобілів.
  - 4.5.2. Об'єкти й загальна методика обліку витрат.
  - 4.5.3. Облік витрат за економічними елементами.
  - 4.5.4. Облік виробничих витрат за статтями калькуляції.
  - 4.5.5. Зведений облік витрат і калькулювання собівартості автотранспортних послуг.
- 4.6. Облік обсягу автотранспортних послуг і виконаних робіт та їх реалізації.

**4.1. Галузеві особливості, що впливають на організацію обліку**

*Транспорт* — одна із найважливіших галузей економіки, що має задовольняти потреби населення й суспільного виробництва у перевезеннях.

Автомобільний транспорт є складовою транспортної галузі.

Перевезення вантажів на малі відстані автотранспортом має низку суттєвих переваг над іншими видами транспорту: виключення деяких навантажувально-розвантажувальних робіт під час доставки вантажів зі складу постачальника на склад покупця; автомобільний транспорт маневровіщий, швидкісніший, забезпечує збереження вантажу.

Автотранспорт організаційно формується в автотранспортні підприємства. За належністю підприємства автомобільного транспорту поділяють на відомчі (обслуговують конкретні організації) й загального користування. Автотранспортні послуги можуть надавати також підприємства, на балансі яких перебуває автомобільний транспорт, але надання таких послуг не є для них основним видом діяльності. Основною «продукцією» підприємств автомобільного транспорту є перевезення вантажів вантажними автомобілями та пасажирів легковими автомобілями й автобусами.

Крім того, автотранспортні підприємства виконують роботи та надають послуги, пов'язані з організацією й обслуговуванням автотранспортного процесу. Транспортно-експедиційне обслуговування передбачає комплекс робіт, пов'язаних із підготовкою, відправленням й отриманням вантажів, а також наданням послуг з транспортного обслуговування населення. Автогосподарства виконують навантажувально-розвантажувальні роботи, гаражне обслуговування та зберігання рухомого складу, технічне обслуговування і ремонт транспортних об'єктів, укладання угод на виконання перевезень, контроль за їх виконанням, експедиційні й складські операції, загрузку відомчого транспорту, транспортно-експедиційне обслуговування населення тощо.

Експлуатація автотранспорту потребує постійного планово-обов'язкового виконання робіт з утримання об'єктів у працездатному стані (це зокрема профілактичне технічне обслуговування і ремонт). З метою продовження терміну експлуатації автомобілів періодично проводять капітальний ремонт їх, а для підвищення експлуатаційних якостей здійснюють модернізацію (поліпшення) об'єктів.

Автомобільні господарства виконують великий обсяг операцій, пов'язаних із придбанням матеріальних цінностей: автомобільного палива, мастильних і інших експлуатаційних матеріалів, запасних частин та агрегатів до автомобілів, автомобільних шин тощо. Значним є обсяг операцій з технічного обслуговування й ремонту транспортних засобів.

Однорідність виконуваних робіт, відсутність незавершеного виробництва з перевезення вантажів і пасажирів істотно спрощує калькуляційні розрахунки фактичної собівартості виконаних робіт.

#### **4.2. Облік наявності та руху автотранспортних засобів**

*Підгрунття виробничої бази автотранспортного підприємства становлять:* вантажні автомобілі, легкові автомобілі, спеціальні автомобілі, автобуси, причепа й напівпричепа тощо. До окремої категорії службових легкових автомобілів належать легкові автомобілі і автобуси, що перебувають на балансі юридичних осіб і використовуються для задоволення власних потреб (службових поїздок) або для транспортного обслуговування інших юридичних осіб на комерційних засадах.

Автотранспортні засоби зазвичай належать до окремої групи основних засобів, що зумовлює відповідну організацію їхнього обліку. При цьому одиницею обліку є об'єкт основних засобів із необхідними предметами комплектації: окремі агрегати (шасі, кузов, двигун), автошини, акумулятор, комплект інструментів тощо. Крім того, здійснюють облік рухомого складу за окремими моделями автотранспорту. Всі об'єкти підлягають реєстрації в органах ДАІ та нумерації інвентарними номерами під час передання їх в експлуатацію.

*Первинна вартість придбаного об'єкта складається з таких витрат:* суми, що сплачують постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); реєстраційні збори, державне мито й аналогічні платежі, що здійснюють у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;



суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству); витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів; витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів; інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані й одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включають до складу витрат.

*Первинна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Первинна вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.*

Витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включають до первинної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу.

На кожен об'єкт автотранспорту, що надходить на підприємство у складі основних засобів, оформлюють *Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма ОЗ-1)*. На підставі цього документа здійснюють також переміщення автотранспортних об'єктів між підрозділами підприємства.

Аналітичний облік ведуть за кожним об'єктом автотранспорту в експлуатації згідно з *Інвентарною карткою обліку основних засобів (форма ОЗ-6)*. Інвентарні картки реєструють в *Описах інвентарних карток з обліку основних засобів (форма ОЗ-7)*, записи в яких здійснюють за видами об'єктів.

*Синтетичний облік* ведуть на субрахунку 105 «Транспортні засоби» рахунка 10 «Основні засоби».

Для нарахування *амортизації (знос)* автотранспортних засобів підприємство може використовувати один із методів обліку: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий, за нормами податкового обліку.

*Амортизовану вартість визначають за формулою:*

$$V_a = V_n - V_l,$$

де  $V_a$  — амортизована вартість,  $V_n$  — первинна вартість,  $V_l$  — ліквідаційна вартість.

**Приклад.** Підприємство придбало вантажівку за 96 000 грн (у тому числі ПДВ — 16 000 грн). За доставку було сплачено 3600 грн (у тому числі ПДВ — 600 грн). Вартість страхування ризиків під час доставки — 2450 грн. Вартість реєстрації автомобіля — 1550 грн. Транспортний податок — 530 грн. Суму амортизації розраховуємо прямолінійним методом, з огляду на термін корисного використання автомобіля 5 років. При цьому ліквідаційна вартість автомобіля дорівнює нулю.

Сума річної амортизації:  $(80\ 000 + 3000 + 2450 + 1550) : 5 = 87\ 000 : 5 = 17\ 400$  грн.

Місячна сума амортизації:  $17\ 400 : 12 = 1450$  грн.

У **таблиці 4.1** наведено операції з придбання автомобіля за плату.

**Таблиця 4.1**

**Облік придбання автомобіля за плату**

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	Оплачено вартість автомобіля й доставки із ПДВ	371	311	99 600
2	Нараховано податковий кредит із ПДВ	641	644	16 600
3	Відображено вартість отриманого автомобіля	152	371	80 000
4	Зараховано суму податкового кредиту	644	371	16 600
5	Сплачено страхування ризиків під час доставки	655	311	2450
6	Сплачено вартість реєстрації автомобіля	685	311	1550

7	Вартість реєстрації й доставки віднесено до вартості автомобіля	152	685	4550
8	До вартості автомобіля віднесено страхування ризиків	152	655	2450
9	Нараховано транспортний податок (за рахунок витрат)	92	641	530
10	Сплачено транспортний податок	641	311	530
11	Автомобіль введено в експлуатацію	105	152	87 000
12	Списано на фінансові результати адміністративні витрати	791	92	530
13	Нараховано знос (амортизацію) автомобіля	91	131	1450

Для визначення непридатності транспортного засобу до експлуатації, неможливості й неефективності проведення його ремонту, а також оформлення необхідної документації для його списання на підприємстві наказом керівника створюють постійно діючу комісію у складі: головного інженера або заступника керівника підприємства, головного бухгалтера, особи, на яку покладено відповідальність за зберігання об'єктів, інших відповідальних посадовців.

Ліквідацію автотранспортних засобів оформляють *Актом на списання автотранспортних засобів (форма ОЗ-4)*, в якому вказують реквізити: назву об'єкта; його інвентарний номер; відомості, що характеризують цей об'єкт; рік виготовлення; дату надходження на підприємство; місце експлуатації, дату введення в експлуатацію; первинну вартість об'єкта; пробіг; термін експлуатації; кількість проведених капітальних ремонтів та вартість їх; причини ліквідації; суму зносу об'єкта; витрати, пов'язані з ліквідацією; доходи від ліквідації (вартість запасних частин, агрегатів, матеріалів, що мають оприбутковуватися після списання). Акт складають у двох примірниках. Його підписують члени комісії, затвердженої наказом керівника підприємства.

У **таблицях 4.2 і 4.3** наведено операції зі списання автомобіля в разі ліквідації або обміну на неподібний об'єкт.

Таблиця 4.2

**Облік списання автотранспортного об'єкта в разі ліквідації**

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	Списано суму зносу автомобіля, що ліквідується	131	105	3800
2	Списано залишкову вартість автомобіля, що ліквідується	976	105	200
3	Зменшено податковий кредит із ПДВ на недоамортизовану частину автомобіля (методом «сторно»)	/641/	/644/	/40/
		976	644	40
4	Списано витрати з ліквідації об'єкта	976	65, 66	100
5	Оприбутковано запчастини від ліквідації об'єкта	207	746	800
6	Списано на фінансовий результат доходи від ліквідації автомобіля	746	793	800
7	Списано на фінансовий результат втрати від ліквідації автомобіля	793	976	340

Таблиця 4.3

**Облік списання автомобіля за договором обміну**

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	Передано автомобіль за договором обміну	377	742	27 000
2	Нараховано податкове зобов'язання із ПДВ	742	641	4500

3	Списано суму зносу автомобіля	131	105	19 000
4	Списано залишкову вартість автомобіля	972	105	21 000
5	Списано на результати дохід від обміну автомобіля	742	793	22 500
6	Списано на результати залишкову вартість автомобіля	793	972	21 000
7	Отримано товарів в обмін на автомобіль	281	631	22 500
8	Відображено податковий кредит із ПДВ	641	631	4500
9	Проведено залік за договором обміну	631	377	27 000

Основним первинним документом, за яким обліковують роботу автомобілів, є *подорожній лист*. Згідно з даними подорожнього листа вантажного автомобіля (легкового автомобіля, автобуса) здійснюють облік виконаної роботи з перевезення вантажів (пасажирів); витрат пального; нарахування заробітної плати водіям та іншим працівникам, які виконують автотранспортні роботи; розрахунків із замовниками.

*У процесі автотранспортних перевезень використовують такі подорожні листи:*

— вантажного автомобіля у міжнародному сполученні — форма № 1 (міжнародна) видається на час відрядження автомобіля та водія для перевезення вантажу в міжнародному сполученні;

— вантажного автомобіля, чинного в у межах України — форма № 2;

— службового легкового автомобіля — форма № 3;

— перевезення пасажирів автобусами — форми 1-АП і 2-АП.

Подорожній лист легкового автомобіля видають підприємства й організації, які надають службові легкові автомобілі для транспортного обслуговування юридичних осіб на комерційних засадах або використовують їх у службових поїздках для власних потреб, а також підприємства, на замовлення яких здійснюють транспортне обслуговування службовими легковими автомобілями.

Подорожні листи форм № 2 і № 3 видають, як правило, на один робочий день (зміну) після обов'язкової здачі подорожнього листа за минулий робочий день.

Подорожній лист виписують на підставі замовлення відповідальної особи за виконання робіт і видають водію щоденно диспетчери перед виїздом із гаражу. По завершенні роботи (робочого дня) водій повертає його диспетчерові.

Перед виданням подорожній лист реєструють у *диспетчерському журналі* за такими реквізитами: реквізити автопідприємства, дата видачі і номер подорожнього листа, прізвище та ініціали водія, його підпис при одержанні подорожнього листа, дата повернення подорожнього листа, підпис відповідальної особи. Бланки подорожніх листів є бланками суворої звітності. Бухгалтерія видає подорожні листи працівникам відділу експлуатації під звіт і списує у видаток згідно до реєстрів, складених за даними *журналу обліку руху подорожніх листів (форма авто-10)*. У журналі записують кожний подорожній лист, виданий водієві, і контролюють повернення подорожнього листа диспетчерові. Під час видачі подорожнього листа диспетчер обов'язково перевіряє за журналом здачу водієм попереднього листа, що фіксує своїм підписом. Журнал відкривають на кожен рік, усі подорожні листи в ньому, починаючи від початку року, нумерують.

Заповнення подорожнього листа до видачі його водієві здійснює диспетчер, а безпосередньо на лінії — вантажовідправник і вантажоотримувач. На лицьовому боці подорожнього листа зазначають прізвище водія і працівників, що супроводжають машину, найменування вантажу, місце його отримання і доставки, масу вантажу, час виїзду із гаража. Механік має оглянути машину перед її виходом на лінію, у подорожньому листі засвідчити її технічну справність; водій має розписатися у прийнятті справної машини. Час виїзду і повернення у подорожньому листі фіксує диспетчер і підтверджує своїм

підписом. При поверненні до гаража водій передає машину механікові. В частині фактичного виконання виробничого завдання записи в листі робить диспетчер — за кожною поїздкою вантажного автомобіля зазначають час і номер товарно-транспортної накладної, в якій оформлено відправку вантажу. Відображають також простої на лінії із зазначенням причин. В окремому розділі подорожнього листа відображають рух палива: його залишок при виїзді, кількість виданого за день та залишок під час заїзда до гаража і здачі автомобіля.

У разі міжнародних перевезень вантажів подорожні листи оформлюють відповідальні особи перевізника.

На маршруті руху відповідні показники заповнюють:

— водій — на підставі товарно-транспортної накладної: найменування вантажовідправника, адресу (місто) відправлення вантажу, адресу (місто) призначення вантажу, номери й дати оформлення товарно-транспортної накладної, найменування перевезеного вантажу, відповідно його загальну кількість, зокрема й перевезення іноземною територією. Після виконання перевезень ці записи засвідчує підписом власник вантажу;

— митні органи — відзначають проходження автомобілем контрольно-диспетчерських пунктів і проведення контролю у цих пунктах (проставляють штамп встановленої форми й роблять запис на лицьовому та зворотному боці подорожнього листа стосовно дати здійснення контролю (число, місяць, рік) і часу (година, хвилина);

— відповідальна особа перевізника — на підставі переданих товарно-транспортних накладних перевіряє достовірність даних про виконання завдання, що засвідчує власним підписом.

Для здійснення контролю за використанням вантажних автомобілів на кожен із них оформлюють *Картку обліку роботи вантажного автомобіля*, яка є накопичувальним реєстром про роботу автомобіля за звітний місяць, рух палива й дані про його витрати за нормами і фактично. У картках також можна зазначати суму нарахованої заробітної плати. Записи у картці здійснює диспетчер на підставі даних подорожніх листів.

На підставі карток обліку роботи вантажного автомобіля для узагальнення даних про роботу автотранспорту по підприємству загалом складають *Зведену відомість обліку роботи вантажних автомобілів*. Відомість складають за марками автомобілів. У ній відображають ступінь використання вантажних автомобілів у роботі, обсяг виконаної роботи, простої невиробничого характеру, витрати пального за нормою і фактично. Дані зведеної відомості використовують для списання пального, складання звітності, аналізу використання транспорту та здійснення контролю за виконанням плану автоперевезень.

#### **4.3. Облік запасних частин та автомобільних шин**

Особливе місце в складі виробничих запасів автотранспортних підприємств належить запасним частинам, а також автомобільним шинам у запасі й обороті.

*Запасні частини* — окремі деталі, вузли, агрегати транспортних засобів, призначені для заміни зношених частин об'єктів під час технічного обслуговування та ремонту їх.

Приймання нових запасних частин і автомобільних шин на склад здійснюють на підставі супровідних документів, виписаних організацією-постачальником: товарно-транспортною накладною, специфікації тощо.

Кожному агрегату, який надійшов на підприємство, присвоюють номенклатурний номер (штрих-код). Під цим номером в оперативному порядку ведуть *Картку обліку оборотного агрегату*, в якій відображають усі дані руху агрегату (надходження, встановлення на автомобіль, зняття з автомобіля, передання в ремонт, повернення з ремонту тощо).

*Аналітичний облік запасних частин* на складах здійснюють за місцями зберігання (матеріально відповідальними особами), однорідними групами (механічна група,

електрична група тощо), марками автомобілей та номенклатурними номерами (штрих-кодами). Аналітичний облік обладнання, двигунів, вузлів та агрегатів обмінного фонду ведуть за такими групами: придатні до експлуатації (нові й відремонтовані); підлягають ремонту; перебувають у ремонті; непридатні до експлуатації. Облік руху оборотних агрегатів здійснює технік у спеціальних картках обліку, що містять такі реквізити: дати надходження і вибуття, назву агрегату, його номенклатурний (штрих-код) і заводський номер, пробіг, проведені види ремонту, звідки надійшов і кому виданий агрегат.

За наявності обмінного фонду запасних частин видачу їх зі складу для технічного обслуговування і ремонтів автомобілів проводять в обмін на зняті з автомобілів. Непридатні запасні частини, що прийняті в обмін на видані із обмінного фонду складу, зберігаються окремо, по завершенні місяця їх списують і оприбутковують як брухт. Запасні частини, що потребують ремонту, передають до ремонтного цеху за накладними, а після ремонту повертають на склад і використовують як обмінний фонд.

*Облік запасних частин ведуть за такими цінами:*

- нові та зняті з автомобілів, але придатні для експлуатації — за діючими цінами придбання;
- відремонтовані — в розмірі 50 % діючої ціни придбання;
- які потребують ремонту — у розмірі 25 % діючої ціни придбання;
- непридатні до експлуатації — за ціною брухту або можливого використання.

*Непридатні для експлуатації агрегати* після списання їх у встановленому порядку розбирають на запасні частини, які оприбутковують на складі. Облікову картку списаного агрегату не анулюють, а продовжують використовувати під тим самим номером для обліку агрегату, що надійшов замість списаного.

*Облік автомобільних шин* зазвичай здійснюють у комплектах, до яких належать покриття (зокрема безкамерні), камери та обвідні стрічки.

Автомобільні шини, встановлені на колесах та наявні у запасі при автомобілі, включають до його первинної вартості й обліковують у складі основних засобів. Автомобільні шини, акумулятори й запасні частини, що перебувають на складі, не можуть самостійно виконувати жодних функцій або робіт, тому їх не включають до складу основних засобів (за винятком, коли вони надходять у комплекті нового автомобіля) незалежно від ціни їх придбання й обліковують у складі оборотних засобів — виробничих запасів.

*Аналітичний облік автомобільних шин* на складах ведуть за місцями зберігання (матеріально відповідальні особи) й за окремими групами: шини нові; шини, що були в експлуатації, але придатні для подальшої експлуатації; шини, відремонтовані або відновлені методом накладання нового протектора; шини, що були в експлуатації й підлягають ремонту або відновленню; шини, не придатні для подальшої експлуатації. У середині кожної групи облік ведуть за окремими деталями (покриття, камери), а також за кількістю, розмірами (марками), моделями, сортами, цінами, заводськими номерами.

Відпуск зі складу автомобільних шин у разі заміни проводять за обов'язкової здачі шини, знятої з автомобіля. Оприбуткування знятої шини здійснюють на підставі накладної, а видачу нової шини — на підставі вимоги.

*Оперативний облік автомобільних шин* в експлуатації й ремонті здійснюють у *Картках обліку роботи шин*. У Картці обліку роботи шин вказують: назву підприємства — виробника шин; її технічний стан; марку й модель автомобіля, на якому шину використовують; дату монтажу й демонтажу шини; її попередній пробіг на іншому автомобілі, пробіг у тис. км від початку експлуатації. Картку доцільно оформлювати на кожну шину. Картка є підставою для висування претензії заводам — виробникам та шиноремонтним заводам у випадках, коли шини не витримали гарантійного пробігу; нарахування резерву на ремонт шин; списання у зв'язку із їхнім зносом; нарахування премій водіям за перепробіг шин; визначення й відшкодування водіями сум втрат від недопробігу шин через їхню вину. Заповнені Картки обліку роботи шин зберігають за

номерами автомобілів і закривають в разі списання шин в утиль, де вказують результати огляду й висновки комісії стосовно непридатності шин до подальшої експлуатації або ремонту, а також під час передання для відновлювального ремонту із посиланням на документ про прийняття на ремонт.

*Заміна зношеної шини*, що вибула через непридатність її для подальшої експлуатації, відбувається лише за умови здачі її на склад. Заміну зношеної шини, а також її ремонт в процесі експлуатації здійснюють за рахунок резерву на ремонт автомобільних шин, який щомісяця нараховують за рахунок виробничих витрат. Для визначення розміру нарахування зносу шин на автомобіль кожної марки, норму витрат на 1000 км пробігу треба помножити на кількість коліс на автомобілі (без запасного). Отриману суму слід помножити на місячний фактичний пробіг автомобіля у кілометрах згідно зі зведеною відомістю і поділити на 1000.

*Облік нарахування (резервування) сум на відновлення зносу та ремонт автомобільних шин* здійснюють на окремому субрахунку рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

За *кредитом рахунка 47* відображають нарахування резерву, а за дебетом вартість шин у разі замін їх на зношені, а також усі витрати, пов'язані з ремонтом шин. При цьому кредитують рахунки, з яких здійснюють ці витрати. Шини, зняті з автомобілів через непридатність для подальшої експлуатації, але придатні для поновлення і ремонту, оприбутковують за дебетом рахунка 20 і кредитом рахунка 47. При цьому оприбуткування їх здійснюють за такими цінами: за діаметра ободу до 17 дм — 2 грн, за діаметра ободу від 17 дм до 20 дм — 5 грн, за діаметра ободу понад 20 дм — 17 грн.

При списанні шин із виробничими дефектами і пробігом нижче гарантійних норм донараховану суму резервів відносять за рахунок постачальника.

Якщо на підприємстві нарахування резерву на відновлення зносу й ремонт шин не передбачено, відповідні витрати відносять безпосередньо до виробничих витрат діяльності й на собівартість продукції.

*Інвентаризації запасних частин і агрегатів* проводять у розрізі таких ознак: нові; зняті з автомобілів або причепів і придатні для використання; що потребують ремонту; відремонтовані; непридатні, що підлягають здачі в металобрухт. В інвентаризаційному описі вказують номенклатурний номер деталей або агрегатів. Під час інвентаризації шин в описах вказують їхній серійний (заводський) номер із включенням усіх літерних і цифрових позначень.

*Синтетичний облік наявності та руху придбаних і виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, що використовуються для проведення ремонтів і замін зношених частин автотранспортних засобів, інструментів, а також автомобільних шин у запасі та в обороті*, здійснюють на субрахунку 207 «Запасні частини» рахунка 20 «Виробничі запаси». На цьому ж субрахунку обліковують обмінний фонд устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, створований у ремонтних підрозділах підприємства.

Субрахунок 207 може мати такі субрахунки другого порядку:

- **2071 — запасні частини;**
- 20711 — запасні частини придбані нові;
- 20712 — запасні частини, виготовлені на підприємстві;
- 20713 — запасні частини, непридатні до експлуатації;
- **2072 — обмінний фонд запасних частин;**
- 20721 — придатні запасні частини обмінного фонду;
- 20722 — запасні частини обмінного фонду, що підлягають відновленню;
- 20723 — запасні частини обмінного фонду в ремонті;
- **2073 — автомобільні шини;**
- 20731 — автомобільні шини в запасі;
- 20732 — автомобільні шини в обороті;

— 20733 — автомобільні шини в ремонті;

У таблиці 4.4 наведено операції, пов'язані із обліком запасних частин і автомобільних шин.

Таблиця 4.4

**Облік руху запасних частин і автомобільних шин**

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	Отримано від постачальника запасні частини (шини)	207	631	9000
2	Нараховано податковий кредит із ПДВ	641	631	1800
3	Запасні частини, використані для ремонту автомашин	23	207	5000
4	Проведені відрахування до резерву на відновлення шин	23	47	800
5	Пред'явлена претензія постачальникові за неякісні шини	374	47	200
6	Списано вартість ремонту шини	47	631	300
7	Списано вартість шин, встановлених замість зношених	47	207	500
8	Передача шин в експлуатацію	207	207	900

**4.4. Облік паливно-мастильних матеріалів**

Одним із основних елементів витрат автотранспорту є вартість паливно-мастильних матеріалів для надання автотранспортних послуг.

Під час надходження паливно-мастильних матеріалів на склад або до паливно-роздавальної колонки матеріально відповідальна особа — заправник (комірник) має оприбуткувати нафтопродукти, що надійшли зі складанням первинного документа (прибуткового ордеру тощо) і зробити необхідні записи в Журналі обліку нафтопродуктів із зазначенням дати надходження матеріалів, номера цистерни, номерів квитанції й товарно-транспортної накладної постачальника. Сторінки журналу мають бути прошнуровані, пронумеровані, скріплені підписами посадових осіб і печаткою підприємства.

*Для обліку видачі палива зі складу використовують лімітно-заправочні відомості, які відкривають на місяць для кожного автомобіля. Відпуск палива водіям здійснює заправник у межах ліміту, встановленого на місяць.*

Кількість фактично виданого водіям палива фіксують у двох документах: у *Відомості обліку видачі нафтопродуктів і в Подорожньому листі водія*. У Відомості обліку видачі нафтопродуктів заправник зазначає дату, номер подорожнього листа, прізвище водія і кількість відпущеного палива за марками. Водій підтверджує отримання палива своїм підписом. Заправник записує відпущене паливо до подорожнього листа і ставить у ньому свій підпис. Паливо, відпущене на заправку автомобіля, розглядають як внутрішнє переміщення від однієї матеріально відповідальної особи (заправника) до іншої (водія). На підставі цих документів і в такому самому порядку відображають рух талонів на паливо. При цьому складають окрему Відомість обліку видачі нафтопродуктів. Не використані талони, раніше отримані водієм, повертаються, про що у подорожньому листі роблять відповідний запис.

На підставі первинних документів, за якими на підприємстві здійснюють приймання і відпуск нафтопродуктів, матеріально відповідальна особа (заправник, комірник) складає *Звіт про рух нафтопродуктів*, який разом із первинними документами подає до бухгалтерії. Це слугує підставою для відображення в облікові руху нафтопродуктів. При складанні звіту враховують затверджені норми втрат нафтопродуктів у вагових одиницях на 1м<sup>2</sup> поверхні випаровування резервуарних місткостей та в кілограмах до кількості руху нафтопродуктів в осінньо-зимовий або весняно-літній період залежно від значення

октанового числа палива та кліматичної зони. Втрати нафтопродуктів під час зачищення резервуарів і технологічних нафтопродуктопроводів списують за окремими актами, що складають на кожен випадок зачищення.

При виїзді з підприємства і після повернення водій надає подорожній лист, в якому механік (чи інша уповноважена особа) проставляє дані пробігу автомобіля за спідометром, а також залишки палива у баках автомобіля під час виїзду й при поверненні. Ці показники фіксують у диспетчерському журналі.

*Фактичні витрати палива за кожним подорожнім листом* встановлюють за розрахунком: до залишку палива у баках автомобіля на початок зміни додають кількість палива, отриманого в натурі або за талонами, і віднімають залишок його у баках на кінець зміни. Фактичні витрати за кожним подорожнім листом зіставляють із витратами, розрахованими за нормами, й визначають економію або перевитрати палива за кожною маркою автомобіля.

*Списання паливно-мастильних матеріалів* із підзвіту водія здійснюють з урахуванням чинних норм витрат їх. При цьому зважають на суттєві особливості експлуатації автотранспортних засобів. Для автомобілів норми встановлюють з урахуванням таких чинників: базова норма на пробіг (на 100 км); на поїздку із вантажем (враховують збільшення витрат палива через особливості маневрування, наявність операцій із завантаження та розвантаження); на одну тону спорядженої маси (враховують додаткові витрати палива при зміні спорядженої маси автомобіля, причепа або напівпричепа); на виконання транспортної роботи (враховують додаткові витрати палива під час руху автомобіля з вантажем); на пробіг у разі виконання спеціальної роботи (на 100 км); на роботу спеціального обладнання, встановленого на автомобілі (на годину або виконану операцію); на роботу незалежного обігрівача. Крім того, враховують особливості дорожніх умов руху (збільшення витрат палива в зимовий період експлуатації, у гірській місцевості), виду палива, терміну експлуатації автотранспортного засобу тощо.

*Придбання паливно-мастильних матеріалів у дорозі на сторонніх АЗС* відображають в *авансовому звіті водія*. До авансового звіту додають документи, що підтверджують придбання цих матеріалів (чек ЕККА АЗС, товарний чек, розрахункову квитанцію, а також податкову накладну, якщо сума в чеку перевищує 20 грн). У подорожньому листі також має бути позначка АЗС про кількість виданого палива.

Водій упродовж трьох робочих днів після повернення із відрядження зобов'язаний відзвітувати за авансовим звітом про витрату одержаних у касі підзвітних сум. Підставою для списання паливно-мастильних матеріалів є *подорожній лист автомобіля*.

*Облік талонів на нафтопродукти* здійснює призначена керівником матеріально відповідальна особа у *Книзі обліку талонів на нафтопродукти*. Книга має бути пронумерована, прошнурована, підписана керівником і головним бухгалтером підприємства і затверджена печаткою. Записи в ній здійснюють щоденно за даними документів на оприбуткування і списання талонів на нафтопродукти. Оприбуткування талонів фіксують у книзі на підставі накладних на відпуск матеріальних цінностей (талонів на нафтопродукти). Списання талонів проводять згідно із видатковими ордерами (накладними). Видатковий ордер оформлюють на кожного водія, який отримує талони на нафтопродукти в підзвіт. Він містить такі обов'язкові реквізити: прізвище, ім'я, по батькові особи, яка отримує талони, номінал одного талону, загальну суму отриманих талонів, підписи матеріально відповідальної особи та водія. За даними прибуткових і видаткових документів матеріально відповідальна особа складає під копірувальний папір 2 примірники Звіту про рух талонів, один примірник передає до бухгалтерії підприємства разом із первинними документами.

Підставою для списання палива є *Відомість обліку видачі нафтопродуктів і подорожній лист*. На кожне 1 число місяця здійснюють інвентаризацію залишків палива у баках автомобіля з оформленням інвентаризаційного опису.



Після того, як дані одержаних реєстрів звірено, складають дві картки: *Картку обліку витрачання палива автомобілем та Особову картку водія*.

Першу картку відкривають на кожний транспортний засіб. У ній указують фактичну й нормативну витрату палива за кожним подорожнім листом (економія чи перевитрата).

В Особовій картці водія відображають облік фактичного і нормативного витрачання палива за кожним подорожнім листом і підсумовують результати роботи за місяць (економія чи перевитрата), що слугує підставою для нарахування премій за економію чи утримань вартості перевитраченого палива. Вартість перевитрат палива списують за рахунок водія (якщо доведено його вину) або за рахунок підприємства (якщо вину водія не доведено).

На підставі підсумкових даних карток обліку витрат палива автомобілем технік з обліку паливно-мастильних матеріалів складає за кожним видом палива *Зведену відомість обліку витрат паливно-мастильних матеріалів за автомобілями за місяць*, яку затверджує головний інженер підприємства і передає до бухгалтерії. Відомість треба звірити з даними про залишки палива в актах зняття залишків палива в баках автомобілів, а також із даними про фактичне отримання палива водіями і даними звітів матеріально відповідальних осіб (заправників) за поточний місяць. Після цього за відомістю проводять списання на витрати виробництва використаного палива.

На підставі актів інвентаризації залишків та звітів про рух палива технік з обліку паливно-мастильних матеріалів складає звіт про витрати палива за місяць, в якому відображає рух палива за видами, фактичні витрати палива за видами, фактичні витрати палива та результат (економія або перевитрати) проти встановлених норм. Перевитрати палива водіями за рішенням керівника підприємства відносять до відшкодування матеріально відповідальною особою або на витрати діяльності.

Заправку і дозаправку автомобілів мастилами здійснюють, як правило, під час проведення технічного обслуговування автотранспорту.

*Облік наявності й руху паливно-мастильних матеріалів, призначених для експлуатації транспортних засобів та інших виробничих потреб, здійснюють на субрахунку 203 «Паливо».* На цьому рахунку також обліковують оплачені талони на нафтопродукти і газ.

*До субрахунку 203 доцільно вести такі субрахунки другого рівня:*

— 2031 «Нафтопродукти на складі» — обліковується наявність і рух усіх видів нафтопродуктів, що перебувають на нафтоскладах, у пунктах заправки, інших підрозділах підприємства, у ваговому й грошовому еквіваленті;

— 2032 «Нафтопродукти в талонах» — обліковують талони, отримані матеріально відповідальними особами на нафтопродукти в одиницях виміру, зазначених у талонах та у вартісному вираженні;

— 2033 «Нафтопродукти в баках автотранспортних засобів» — облікують паливо, отримане водієм із нафтоскладу підприємства і на сторонній АЗС;

— 2034 «Газоподібне паливо на складі» — обліковують газоподібне паливо на складі в підзвіті комірника;

— 2035 «Газоподібне паливо в талонах» — обліковують талони, отримані матеріально відповідальними особами, на газоподібне паливо в одиницях виміру, зазначених у талонах та у вартісному вираженні;

— 2036 «Газоподібне паливо в баках автотранспортних засобів» — обліковують газоподібне паливо у підзвіті водіїв.

*Аналітичний облік паливно-мастильних матеріалів ведуть за кожним субрахунком за їхніми видами (марками), місцями зберігання й матеріально відповідальними особами.*

У **таблиці 4.5** наведено операції з обліку паливно-мастильних матеріалів на автотранспортному підприємстві.

Таблиця 4.5

## Облік руху паливно-мастильних матеріалів

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	Отримано від постачальника бензину для автомобілів	2031	631	9000
2	Нараховано податковий кредит із ПДВ	641	631	1800
3	Бензин залито до баку автомобіля (підзвіт водія)	2033	2031	8000
4	Залито до баку автомобіля бензин від сторонньої АЗС	2033	372	1000
5	Видано водієві талони на бензин	2032	2032	800
6	Одержано бензину на АЗС за талони	2033	2032	800
7	Списано вартість використаного бензину за нормами	231	2033	9300
8	Списано вартість використаного бензину понад норму на фінансові результати	79	2033	350
9	Списано вартість використаного бензину понад норму за рахунок матеріально відповідальної особи (водія)	375	2033	150

## 4.5. Облік витрат і калькулювання собівартості автотранспортних послуг

## 4.5.1. Облік витрат на експлуатацію, ремонт і технічне обслуговування автомобілів

*Система технічного обслуговування й ремонту автотранспортних засобів передбачає:* підготовку до продажу, технічне обслуговування їх у період обкатки, щоденне обслуговування, періодичне технічне обслуговування, сезонне технічне обслуговування, технічне обслуговування під час консервації, поточний ремонт, капітальний ремонт, технічне обслуговування й ремонт автотранспортних засобів на лінії.

*Ремонт* — комплекс операцій із відновлення справності або працездатності, відновлення ресурсу автомобіля або складових його частин.

*Технічне обслуговування автомобілів* — операція або комплекс операцій із підтримання працездатності або справності автотранспортного засобу в період його використання за призначенням, зберігання й транспортування. *Мета технічного обслуговування й ремонту* — утримання автотранспортних засобів у технічно справному стані та належному зовнішньому вигляді, забезпечення надійності, економічності, безпеки руху й екологічної безпеки. До технічного обслуговування автомобіля, зокрема, належать: операції із заміною шин і акумуляторних батарей, санітарна обробка автотранспортного засобу, роботи щодо заправки експлуатаційними рідинами. Технічне обслуговування є профілактичним заходом у плановому порядку залежно від пробігу й часу роботи автотранспорту.

*Поточний ремонт* виконують для забезпечення або відновлення працездатності автомобіля. Він полягає у заміні (або) відновленні окремих частин об'єкта ремонту.

Проведення поточного ремонту сприяє підтриманню об'єкта в робочому стані й одержанню первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його експлуатації, але не веде до поліпшення об'єкта (збільшення майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єкта).

*Капітальний ремонт* виконують для відновлення працездатності й цілкового відновлення ресурсу автомобіля із заміною або відновленням будь-яких частин, зокрема й базових.

Під час проведення капітального ремонту виконання окремих робіт може поліпшувати працездатність об'єктів ремонту (модернізація базових деталей при заміні їх тощо), що зумовлює збільшення майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єкта.

Згідно з чинними нормативами до складу витрат поточного періоду належать вартість витрат на експлуатацію й технічне обслуговування об'єктів основних засобів,



7	Списано вартість встановлених на автомобіль запчастин	23	207	300
---	---	----	-----	-----

У процесі виробничої діяльності автотранспортного підприємства для обліку окремих операцій, пов'язаних із роботою автотранспорту, можуть оформлювати такі документи: таблиць обліку роботи автопарку, Акт про поломку (пошкодження) автомобіля, Акт про технічний стан автомобіля, Акт про дорожньо-транспортну пригоду із матеріальним збитком (акт у разі аварії).

#### **4.5.2. Об'єкти й загальна методика обліку витрат**

Методику ведення обліку витрат і калькулювання собівартості перевезень вантажів і пасажирів, робіт і послуг, пов'язаних із транспортним процесом, використовують на автотранспортних підприємствах і на інших підприємствах, що виконують зазначені роботи (послуги), незалежно від форм власності й підпорядкування, але з урахуванням технологічних і організаційних особливостей кожного підприємства.

Об'єктами обліку витрат на виробництво на автотранспортних підприємствах є групування витрат за видами виробництва (основного й допоміжного), господарськими підрозділами (автоколотами, цехами), видами перевезень і транспортними послугами, а також за продукцією та послугами допоміжних виробництв. Окрім перевезень автотранспортні підприємства можуть виконувати й інші роботи: навантаження, розвантаження, пакування, зважування, супровід і охорона вантажу, приймання і здача вантажу, розрахункові операції й маркування вантажів, зберігання вантажів, перевезення автобусами населення. Облік витрат ведуть за кожним видом послуг, залежно від їхньої специфіки.

Важливе значення має правильно організований облік витрат за кожним автомобілем. Для цього відкривають особові рахунки обліку витрат окремо за кожним автомобілем із деталізацією витрат, встановленою плановими нормативами, порівнюють їх із фактичними даними за основними експлуатаційними показниками.

Витрати на здійснення перевезень (робіт, послуг) характеризують витрати поточного періоду (року, кварталу, місяця) на такі цілі. Витрати на перевезення (роботи, послуги) включають у собівартість того звітного періоду, в якому вони виникли, незалежно від дати сплати грошових коштів. Непродуктивні витрати й втрати відображають в обліку того звітного періоду, в якому вони виникли.

У структурних підрозділах автотранспортних підприємств, вирізнених в окремі виробничі одиниці, що належать до інших галузей народного господарства (промисловість, будівництво, сільське господарство), застосовують методику обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), прийняту для відповідних галузей.

#### **4.5.3. Облік витрат за економічними елементами**

Витрати операційної діяльності підприємства складаються з виробничої собівартості перевезень, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Витрати операційної діяльності підприємств автотранспорту відповідно до їхнього економічного змісту групують за такими елементами:

До елементау «**Матеріальні витрати**» належать витрати придбаних у сторонніх організацій або виготовлених власними силами палива, запасних частин і комплектувальних виробів, мастил, матеріалів, шин, енергії, інших виробничих запасів, які використані на:

- виконання перевезень (робіт, послуг);
- забезпечення технологічного процесу перевезень (робіт, послуг), їхньої якості й надійності;

— проведення всіх видів ремонту, технічного огляду й обслуговування (рухомого складу, його агрегатів і вузлів, будівель, споруд, тощо), зокрема й отриманих за угодами лізингу (оренди);

— забезпечення робіт, пов'язаних із дотриманням правил безпеки праці та руху, протипожежної й сторожової охорони, санітарно-гігієнічних, природоохоронних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації автотранспорту, нагляду й контролю за процесом виробництва;

— забезпечення роботи апарату управління підприємства та його структурних підрозділів, включно із транспортним обслуговуванням, пов'язаним із управлінням виробництвом, а також технічних засобів управління: обчислювальної техніки, засобів зв'язку, сигналізації тощо, які перебувають на балансі підприємства;

— утримання й експлуатацію приміщень і території підприємства, утримання законсервованих основних фондів;

— винахідництво і раціоналізацію, проведення дослідно-експериментальних та конструкторських робіт, виготовлення й дослідження моделей і зразків, пов'язаних із основною діяльністю підприємства, освоєння в процесі експлуатації нових типів і моделей автотранспортних засобів та видів перевезень (робіт, послуг);

— забезпечення робіт, пов'язаних із професійною підготовкою, перепідготовкою та підтриманням професійної майстерності працівників підприємства за профілем його діяльності безпосередньо на підприємстві (утримання тренажерних центрів тощо);

До цієї статті належать:

— собівартість малоцінних і швидкозношуваних предметів (спеціального одягу, взуття, форменого одягу, потрібних для виконання професійних обов'язків, інструменту, пристроїв, інвентарю, приладів, лабораторного обладнання, мийних засобів тощо), які не належать до основних засобів;

— втрати від браку матеріальних цінностей у межах норм природного убування.

Витрати на проведення поточного ремонту основних фондів та інших робіт власними силами, власне виробництво електричної та інших видів енергій, а також на трансформацію та передання придбаної енергії до місця її споживання включають до відповідних елементів витрат.

Витрати, пов'язані з доставкою (в тому числі вантажно-розвантажувальні роботи) матеріальних ресурсів транспортними засобами і персоналом підприємства, включають до відповідних елементів витрат.

До елементу **«Витрати на оплату праці»** належать пов'язані із веденням господарської діяльності витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати, обчислені згідно із системами оплати праці, прийнятими на підприємстві, включно із будь-якими виплатами у грошовій або натуральній формі.

До елементу **«Відрахування на соціальні заходи»** належать обов'язкові збори й відрахування на соціальні заходи, передбачені чинним законодавством.

До елементу **«Амортизація основних фондів і нематеріальних активів»** належать суми амортизаційних відрахувань, нарахованих згідно із порядком, нормами й умовами, встановленими чинним законодавством.

До елементу **«Інші операційні витрати»** належать витрати, які включають до собівартості перевезень і не врахують у попередніх елементах витрат, зокрема: сума сплаченої орендної (лізингової) плати за користування наданими в оперативну та фінансову оренду (лізинг) основними фондами; оплата робіт і послуг виробничого характеру, виконуваних сторонніми підприємствами й організаціями або структурними підрозділами цього підприємства, що не стосуються основного виду його діяльності (ремонт рухомого складу та інших основних виробничих фондів, проведення випробувань з метою визначення якості паливно-мастильних матеріалів тощо); допомога пасажиром у

разі втрати працездатності, що надається на підставі рішень суду; суми податків, зборів та інших передбачених законодавством платежів; витрати, пов'язані з реалізацією перевезень (робіт, послуг): оплата послуг транспортно-експедиційних, страхових та посередницьких організацій (включно із комісійною винагородою), вартість яких включають до вартості перевезень (робіт, послуг); витрати на виготовлення розкладів руху пасажирських транспортних засобів, проїзних квитків, інструкцій, правил та іншої службової документації; витрати на декларування транспортних засобів і вантажів, оформлення провізних документів, іноземних паспортів, віз та інших дозволів, пов'язаних зі здійсненням закордонних перевезень; витрати за користування системами бронювання й резервування перевезень; витрати на обладнання міських ліній та ліній міжміських пасажирських і вантажних перевезень світловими табло, таблицями розкладу руху та вартості перевезень, іншими спеціальними знаками; витрати за користування автомобільними дорогами і стоянками; витрати на обслуговування пасажирів, зокрема й санітарно-гігієнічні засоби, посуд, харчування, якщо вони включені до ціни квитка.

#### **4.5.4. Облік виробничих витрат за статтями калькуляції**

*До виробничої собівартості перевезень включають:* прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; автомобільні шини; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати. До наведеної типової номенклатури статей калькуляції можна вносити зміни з урахуванням організаційної структури транспортних підприємств, характеру та рівня організації перевезень, питомої ваги витрат у собівартості окремих видів перевезень, а також об'єднувати кілька типових статей калькуляції в одну або виокремлювати з однієї типової статті кілька статей калькуляції.

До статті **«Прямі матеріальні витрати»** включають вартість усіх видів паливно-мастильних та інших матеріалів (включно із транспортно-заготівельними витратами), використані як безпосередньо на виконання перевезень (робіт, послуг), так і на технологічні операції у процесі підготовки рухомого складу до експлуатації.

Витрати матеріалів, як правило, фіксують на підставі встановлених лімітів. Відпуск матеріалів на виробництво здійснюють згідно із лімітно-забірними картками. За відсутності лімітів, відпуску понад ліміт або в разі заміни матеріалів складають вимогу на відпуск матеріалів.

Вартість паливно-мастильних та інших експлуатаційних матеріалів, витрачених на здійснення певних видів перевезень, включають до їхньої собівартості за прямою ознакою. Якщо деякі мастильні та інші експлуатаційні матеріали неможливо віднести до конкретних видів перевезень, їхню вартість включають до собівартості окремих об'єктів калькулювання шляхом розподілу пропорційно до вартості витраченого палива.

*На підставі накопичувальних реєстрів здійснюють записи:*

Дебет рахунка 23

Кредит рахунків 20, 22

До статті **«Прямі витрати на оплату праці»** включають усі витрати на виплату основної й додаткової заробітної плати працівникам, безпосередньо зайнятим здійсненням перевезень (робіт, послуг), обчисленої за посадовими окладами, відрядними розцінками, тарифними ставками згідно із діючими на підприємствах системами оплати праці, включно з будь-якими видами грошових і матеріальних доплат, які належать до елементу «Витрати на оплату праці».

Заробітну плату нараховують за подорожніми листами і табелями, а також нараховують суми премій, резерви на оплату відпусток у встановленому розмірі. Нарахування заробітної плати водіям здійснюють за даними подорожніх листів за відрядними розцінками або тарифними ставками. Так, система оплати праці водіям, які працюють на вантажних автомобілях, передбачає окреме нарахування заробітку за тонни перевезеного вантажу й виконані тонно-кілометри, за простої під час завантаження і розвантаження, за відпрацьований час за погодинної оплати праці, надбавки за класність, за керівництво

бригадою, за роз'їзний характер роботи, а також за інші роботи, виконані під час рейсу. Водіям нараховують премії за економію пального, перепробіг шин, інші показники.

Витрати на оплату праці основних робітників, зайнятих на виконанні окремих видів перевезень, безпосередньо відносять до собівартості відповідних об'єктів калькулювання. Якщо пряме віднесення витрат на оплату праці до собівартості окремих видів перевезень ускладнене, їх розподіляють з огляду на питому вагу конкретного виду перевезень у структурі доходів підприємства.

Дані подорожніх листів у частині заробітної плати впродовж місяця групують за особистими рахунками водіїв, марками й видами автомобілів у Накопичувальній відомості виробітку і заробітної плати. У цій відомості також відображають нараховані суми доплат і премій, а також відрахувань до резерву на оплату відпусток.

*На підставі даних накопичувальних відомостей у синтетичному обліку відображають нарахування заробітної плати разом із оплатою відпусток:*

Дебет рахунків 23, 47                      Кредит рахунка 66

*Відрахування до резерву на оплату відпусток відображають:*

Дебет рахунка 23                      Кредит рахунка 47

До статті «**Автомобільні шини**» включають відрахування до резерву на відновлення і ремонт автомобільних шин, які розраховують згідно із нормами на 100 км пробігу; а також витрати, пов'язані з встановленням автомобільних шин на колеса, вартість матеріалів, витрачених водіями на ремонт автомобільних шин на шляху сполучення.

*Витрати за статтею «Автомобільні шини» включають безпосередньо до собівартості окремих видів перевезень:*

Дебет рахунка 23                      Кредит рахунка 47

Якщо автомобіль здійснював кілька видів перевезень, тоді витрати, пов'язані із експлуатацією встановлених на ньому шин, розподіляють між об'єктами калькулювання пропорційно до обсягу перевезень.

Вартість списаних шин, витрати за їхнім ремонтом відносять до дебету рахунка 47.

До статті «**Інші прями витрати**» включають:

— відрахування від витрат на оплату праці працівників, безпосередньо зайнятих здійсненням перевезень (робіт, послуг): на державне (обов'язкове) соціальне страхування, включно зі збором на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття, на державне (обов'язкове) пенсійне страхування (до Пенсійного фонду), а також відрахування на додаткове пенсійне страхування у передбачених законодавством випадках, інші обов'язкові збори й відрахування на соціальні заходи, визначені чинним законодавством;

— нараховані згідно із діючим порядком, нормами й умовами суми амортизаційних відрахувань від вартості рухомого складу автомобільного транспорту. Амортизаційні відрахування включають безпосередньо до собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг). Амортизаційні відрахування за транспортними засобами, що експлуатувалися під час здійснення кількох видів перевезень (робіт, послуг), розподіляють між об'єктами калькулювання пропорційно до обсягів перевезень (робіт, послуг);

— витрати на всі види ремонту, технічний огляд і технічне обслуговування рухомого складу, що безпосередньо бере участь у перевезеннях, пов'язані з відновленням стану рухомого складу і/або забезпеченням відповідності його технічного стану вимогам безпеки руху та іншим експлуатаційним вимогам: вартість запасних частин, приладів, обладнання, пального і матеріалів, що витрачаються для виконання ремонту власними підрозділами; вартість ремонтних робіт і послуг, виконаних сторонніми підприємствами і організаціями; витрати на оплату праці й відповідні відрахування з неї працівників, котрі виконують ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів; вартість інструментів, виданих для поновлення їхнього запасу на транспортних засобах; вартість матеріалів, витрачених на утримання законсервованих транспортних засобів, витрати на їхню консервацію й розконсервацію; витрати на страхування транспортних засобів у разі ремонту





на рахунку 23 «Виробництво». *Аналітичний облік* здійснюють за видами перевезень, робіт і послуг у розрізі калькуляційних статей витрат.

За журнально-ордерної форми обліку дані аналітичного обліку витрат з експлуатації автомобільного транспорту та інших транспортних операцій реєструють у спеціальній відомості № 12-ат, в якій передбачено ведення обліку в розрізі видів автоперевезень та інших робіт. Синтетичний облік здійснюють у журналі-ордері № 10-ат. Фактичну собівартість перевезень і послуг відображають зростаючим підсумком у відомості за місяць та від початку року. Ці дані використовують для складання звітів про доходи і витрати за перевезеннями і калькуляції собівартості кожного виду перевезень за формою № 5-ат.

Облік витрат допоміжних виробництв здійснюють на окремому субрахунку 231 «Допоміжне виробництво» рахунка 23 «Виробництво». Аналітичний облік цих витрат ведуть за видами допоміжних виробництв.

Згідно із діючою методикою за дебетом рахунків 92, 93, 94 відображають адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Облік і калькулювання фактичної собівартості перевезень на транспортних підприємствах здійснюють із використанням одного із методів: простого, позамовного, нормативного.

Обчислення собівартості транспортної продукції не вимагає застосування складних методів, оскільки ця продукція має масовий характер, проводиться простим способом і не має залишків незавершеного виробництва на кінець звітної періоду. Облік витрат на автомобільні перевезення і послуги можна здійснювати простим методом, загалом за транспортним процесом, без розподілу на окремі фази.

*Позамовний метод обліку витрат* передбачає відокремлений облік витрат за кожним із об'єктів у розрізі калькуляційних статей витрат. Об'єктом обліку й калькулювання при застосуванні цього методу є окремі види перевезень (робіт, послуг).

*Нормативний метод обліку й калькулювання витрат на виробництво* передбачає: створення системи дієвих прогресивних норм і нормативів; поточний облік і калькулювання нормативної собівартості; виявлення й облік витрат, пов'язаних із відхиленнями від чинних норм і нормативів; виявлення місць, причин і винуватців відхилень; системний облік зміни норм і нормативів; визначення фактичної собівартості як алгебраїчної суми нормативної її величини, відхилень від норм і зміни норм.

*Зведений облік витрат на експлуатацію рухомого складу, його обслуговування та ремонт за нормативного методу* ведуть за статтями витрат у розрізі окремих видів перевезень (робіт, послуг) із виявленням і обліком відхилень від норм за кожним показником.

У зведеному обліку витрати групують за видами перевезень, структурними підрозділами тощо. Зведений облік витрат на виробництво здійснюють на підставі узагальнених даних, одержаних внаслідок оброблення первинної документації.

На підприємствах із цеховою структурою управління зведений облік забезпечує вирізнення у собівартості перевезень витрат окремих структурних підрозділів. На підприємствах із безцеховою структурою управління зведений облік витрат на виробництво ведуть за видами перевезень за підприємством загалом. Дані зведеного обліку використовують під час складання калькуляції фактичної собівартості продукції.

Якщо на підприємствах поточні норми суттєво відрізняються від планових, зведений облік витрат і калькулювання фактичної собівартості перевезень здійснюють за нормативними калькуляціями.

На підприємствах, де чинні норми несуттєво відрізняються від планових, за основу обліку відхилень беруть норми, закладені до планових калькуляцій собівартості окремих видів перевезень. Якщо норми витрат змінюються в процесі виконання перевезень, виявлену різницю обчислюють окремо як пов'язану зі зміною норм, а планова собівартість не змінюється.

На підставі даних зведеного обліку витрат на виробництво складають калькуляції фактичної собівартості, які використовують для контролю за виконанням плану собівартості окремих видів і всього обсягу перевезень. Звітні калькуляції складають на всі здійснювані підприємством види перевезень.

*За калькуляційну одиницю собівартості приймають:*

- для вантажних автомобілів, що працюють відрядно за тарифом за 1 тонну перевезеного вантажу, — 10 тонно/кілометрів;
- для вантажних автомобілів, що працюють за погодинним тарифом, — 10 автомобіле-годин;
- для автобусного парку — 10 пасажиро/кілометрів;
- для легкових і спеціальних автомобілів — 10 автомобілезмін;
- для вантажних і легкових автомобілів-таксі — 10 платних кілометрів.

Об'єктом обліку й калькулювання за позамовного методу слугують окремі види перевезень (робіт, послуг) — замовлення, а калькуляційними одиницями — відповідні одиниці їхнього вимірювання. Собівартість перевезень, тобто суму витрат, що припадає на калькуляційну одиницю, визначають діленням суми фактичних витрат за кожним об'єктом калькулювання на відповідний обсяг виконаних перевезень.

У разі застосування нормативного методу обліку перед заповненням форми звітної калькуляції складають відомість розрахунку собівартості кожного виду перевезень, у якій собівартість одиниці визначають у розрізі виробничих підрозділів за окремими статтями витрат із виокремленням витрат за нормами, змінами норм і відхиленнями від норм.

Для обчислення фактичної собівартості перевезень у разі застосування нормативного методу обліку основою є нормативна калькуляція. Фактичну собівартість перевезень обчислюють додаванням до нормативної собівартості або відніманням від неї виявлених у звітному періоді відхилень від норм і зміни норм. Фактичні витрати, що перевищують нормативні, не включають до витрат виробництва, якщо такі перевитрати зумовлені зловживаннями, нестачами, крадіжками, порушенням технології та правил зберігання.

Як узагальнювальну калькуляційну одиницю транспортної роботи використовують показник суми витрат на 1 гривню отриманих підприємством доходів.

Собівартість робіт і послуг допоміжного виробництва планують і обліковують за номенклатурою статей калькуляції, встановленою для відповідних галузей народного господарства.

Собівартість робіт і послуг, що надаються одними допоміжними підрозділами іншим, а також основному виробництву, визначають на підставі фактичної суми витрат. Собівартість робіт і послуг, виконуваних виробничими підрозділами для власних потреб, визначають на підставі прямих витрат.

Після бухгалтерського узагальнення витрат на автомобільні перевезення та визначення обсягу виконаних робіт розраховують фактичну собівартість одиниці продукції.

#### **4.6. Облік обсягу автотранспортних послуг і виконаних робіт та їх реалізації**

Облік обсягів перевезень вантажним автотранспортом у тоннах і тонно-кілометрах ведуть у подорожніх листах на підставі товарно-транспортних накладних незалежно від форми оплати транспортних послуг і видів перевезень. Заборонено включати до подорожніх листів обсяги вантажних перевезень, не підтверджені товарно-транспортними накладними.

Підставою для обліку транспортної роботи, яку виконують службові легкові автомобілі, і списання витраченого на їхній загальний пробіг палива, а також для взаєморозрахунків між перевізником і замовником за надані транспортні послуги, слугує подорожній лист службового легкового автомобіля.



*Торгово-виробнича діяльність підприємств громадського харчування регулюється такими нормативними актами:*

- 1) Законом України "Про споживчу кооперацію" від 10. 04. 1992р. № 2265-ХІІ;
- 2) Правилами роботи закладів (підприємств) громадського харчування , затвердженими наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 24 липня 2002р. № 219.;
- 3) Правилами роздрібною торгівлі продовольчими товарами затвердженими наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 11.07.2003 р. № 185.;
- 4) Методичними рекомендаціями з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затвердженими наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05. 2002р. №145.

*Головною особливістю фінансово-господарської діяльності закладів громадського харчування є те, що вона поєднує елементи виробництва і торгівлі. Під час виготовлення власної продукції (напівфабрикатів, кондитерських виробів, продуктів харчування) водночас відбувається реалізація їх (торгівля) разом із придбаними на стороні товарами. Продукція, яку реалізують підприємства громадського харчування, може в них повністю виготовлятися, проходити часткове кулінарне оброблення або зовсім не піддаватися обробленню. Продукти харчування, які не пройшли гарячої або холодної технологічної обробки, називають купівельними товарами, а ті, що виготовлені із сировини і підлягали технологічній обробці — продукцією власного виробництва.*

У кожному підрозділі підприємства громадського харчування створюють бригади матеріально відповідальних осіб, тому об'єктом бухгалтерського обліку є вартість сировини, продуктів і товарів, облік яких здійснюють окремо за кожною матеріально відповідальною особою в натуральних і грошових вимірниках.

### **5.2.Облік придбання сировини та товарів і виробництва готової продукції**

*Діяльність підприємств громадського харчування складається із трьох взаємопов'язаних процесів: заготівля сировини для вироблення готової продукції, вироблення готової продукції, реалізація готової продукції. Вироблення готової продукції передбачає приготування окремих страв, кондитерських виробів тощо.*

Під час надходження товарів і продуктів у комори підприємства громадського харчування їхню оцінку й облік здійснюють аналогічно до надходження товарів на склади торговельних підприємств роздрібною торгівлі.

Масу, обсяг і кількість одержаних від постачальника продуктів і товарів встановлюють шляхом зважування, обміру і перерахунку. За неможливості зважування продуктів без тари або коли відкриття тари спричинює зіпсування їх, масу нетто визначають вирахуванням із брутто маси тари за трафаретом на тарі. Фактичну масу тари перевіряють після її відкриття.

Підприємствам громадського харчування доцільно вести облік транспортно-заготівельних витрат на окремому рахунку із подальшим розподілом між реалізованими товарами та залишком їх на складі.

*Оцінка за методом ціни продажу ґрунтується на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі й громадського харчування середнього відсотка торговельної націнки на товари (націнки громадського харчування). Торгова націнка в громадському харчуванні складається із торговельної націнки товарів, націнки і ПДВ громадського харчування.*

Підприємство громадського харчування розробляє асортимент (перелік) страв, виробів, напоїв, які готують у суворій відповідності до рецептур, наведених у відповідних збірниках приготування їжі і напоїв. Порядок приготування продукції, крім рецептур, також регулюється санітарними правилами.

Завідувач виробництва щоденно складає *план-меню*, що є планом роботи кухні підприємства на день. План-меню містить перелік та кількість страв, їхню характеристику (норму виходу) і заміни окремих неосновних компонентів сировини. План-меню

складають в одному примірнику, його підписують керівник підприємства і завідувач виробництва.

На підставі Плану-меню завідувач виробництва розраховує необхідну кількість сировини й виписує Вимогу в комору, яку після затвердження керівником передають комірнику. Комірник за даними Вимоги готує товарно-матеріальні цінності й на підставі накладної передає їх на виробництво. Відпуск товарів у буфети та в дрібнороздрібну мережу оформляють накладною. Наприкінці робочого дня всі прибуткові й видаткові документи групують у відповідній частині товарного звіту.

Відпуск продуктів у виробництво (на кухню) здійснюють у межах добової потреби, що відповідає Плану-меню, із врахуванням залишків на кухні. Продукти при цьому передають із підзвіту комірника в підзвіт завідувача виробництва.

Особливістю обліку виробництва на підприємствах громадського харчування є те, що надходження продуктів і товарів оприбутковують за вагою необробленої сировини (брутто), а списання здійснюють за обліковими даними випуску й реалізації готових страв, виробів, напівфабрикатів.

*Вартість витраченої сировини визначають* на підставі норм закладеної сировини згідно із рецептурами, кількістю переданих страв і виробів. Норми витрат сировини на виготовлення продукції, якщо вони не визначені в самій рецептурі, мають бути наведені у вступній частині відповідного розділу збірника рецептур.

*Оцінка за нормативними затратами* полягає у застосуванні норм витрат (зокрема й товарів) на одиницю продукції (робіт, послуг), встановлених підприємством з огляду на нормальні рівні використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних норми і ціни в нормативній базі слід регулярно перевіряти й переглядати. Такий метод оцінки доцільно використовувати на підприємствах громадського харчування в разі списання вартості продуктів на витрати приготування страв.

*Калькулювання на підприємствах громадського харчування* — це обчислення ціни страви. *Ціна, відображена у калькуляції*, — це роздрібна ціна підприємства громадського харчування (продажна ціна), яка складається із вартості сировинного набору й націнки громадського харчування, яку встановлюють залежно від націнної категорії підприємства у відсотках до роздрібно-середньозваженої ціни. Калькулювання здійснюють у Калькуляційній картці. Кожну Картку реєструють в окремому журналі.

Щодня завідувач виробництва складає *Звіт про рух продуктів і тари на кухні*, в якому документи групуються за надходженням продуктів і реалізацією продукції.

Витрати, пов'язані із виготовленням продукції власного виробництва, відображають на *рахунку 23 «Виробництво»* за статтями витрат: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати. Сировина і продукти, що використовують для приготування їжі, під час надходження на підприємство обліковують на рахунок 20 «Запаси», а в разі використання у виробництві списують на рахунок 23 за статтею «Прямі матеріальні витрати». До статті «Прямі витрати на оплату праці», зокрема, відносять суми нарахованої заробітної плати кухарів і відповідних відрахувань тощо. Наприкінці звітного періоду собівартість виготовленої готової продукції списують у дебет рахунка 26 «Готова продукція», а після реалізації продукції — у дебет субрахунка 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» з кредиту рахунка 26.

### **5.3. Облік відпуску готової продукції з виробництва в реалізацію**

*Відпуск готової продукції з виробництва в реалізацію* оформляють денними забірними листами, накладними, а в разі відпуску готової продукції стороннім організаціям — накладними на відпуск на сторону.

У бухгалтерському обліку реалізацію товарів відображають окремо від реалізації продуктів власного виробництва.

Вартість товарів, реалізованих споживачам без обробки, облікують на рахунку 28 і списують після реалізації у дебет рахунка 902.

Інші витрати й доходи на підприємствах громадського харчування відображають в обліку за методикою, аналогічною до застосовуваної у роздрібній торгівлі.

Інформацію про обсяг реалізованих покупцям кулінарних виробів власного виробництва і придбаних товарів за місяць накопичують у *реєстрі товарообігу*, у якому щоденно фіксують загальну суму виручки від реалізації із суми звіту за касою.

В **таблиці 5.1** приведено записи в синтетичному обліку окремих операцій в громадському харчуванні без торгової націнки та з використанням рахунка 23.

**Таблиця 5.1**

**Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій у громадському харчуванні**

	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1	Одержано на склад від постачальника:			
	— сировину для приготування їжі	2011	63	1200
	— товари	281	63	800
2	Сума податкового кредиту з ПДВ:	641	63	400
3	Перераховано постачальнику за сировину і товари	63	311	2400
4	Передано товари зі складу до буфету	282	281	800
5	Передано сировину зі складу на кухню	2012	2011	1200
6	Списано собівартість сировини, використаної для приготування їжі	23	2012	1200
7	Нараховано заробітну плату:			
	— виробничому персоналу кухні	23	661	500
	— адміністративному персоналу	92	661	300
	— персоналу збуту продукції	93	661	100
8	Проведені нарахування на заробітну плату:			
	— виробничого персоналу кухні	23	65	200
	— адміністративного персоналу	92	65	120
	— персоналу збуту продукції	93	65	40
9	Нараховано амортизацію виробничих необоротних активів:			
	— обладнання кухні	23	13	250
	— об'єктів загальногосподарського призначення	92	13	200
10	Інші витрати діяльності:			
	— що відносяться до собівартості продукції	23	68	100
	— адміністративного характеру	92	68	250
	— на збут продукції	93	68	150
11	Списується собівартість готової продукції (страв)	26	23	2250
12	Отримано виручку від реалізації продукції (страв)	301	701	3600
13	Сума податкового зобов'язання з ПДВ	701	641	600
14	Списано фактичну собівартість реалізованої продукції	901	26	2250
15	Отримано виручку від реалізації товарів	301	702	1800
16	Сума податкового зобов'язання з ПДВ	702	641	300
17	Списано фактичну собівартість реалізованих товарів	902	282	800
18	Фінансовий результат від реалізації продукції	701	791	3000
19	Фінансовий результат від реалізації товарів	702	791	1500
20	Списано на фінансовий результат діяльності:			
	— собівартість реалізованої продукції	791	901	2250
	— собівартість реалізованих товарів	791	902	800
	— суму адміністративних витрат	791	92	870

	— суму витрат на збут	791	93	290
21	Списується прибуток від господарської діяльності	791	44	290

У громадському харчуванні використовують також інші варіанти обліку товарів і продукції власного виробництва.

За іншою методикою, зокрема за дебетом рахунка 28 «Товари» відображають не лише покупні товари, а й сировина, що використовується для приготування їжі. Після реалізації готових страв вартість використаної для їх виготовлення сировини списується з кредиту рахунка 28 у дебет субрахунка 902 «Собівартість реалізованих товарів». Інші витрати підприємства громадського харчування відносять відповідно на рахунки 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут».

## **ТЕМА 6. ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНОГО ГОСПОДАРСТВА**

6.1. Класифікація витрат підприємств житлово-комунального господарства у бухгалтерському обліку

6.2. Планування та калькулювання собівартості житлово-комунальних послуг

6.3. Облік активів та власного капіталу підприємств житлово-комунального господарства

6.4. Облік і калькулювання собівартості робіт (послуг) підприємств житлово-комунального господарства

6.5. Облік витрат та доходів житлово-комунального господарства

### **1. Класифікація витрат підприємств житлово-комунального господарства у бухгалтерському обліку**

З метою зіставлення планових та звітних даних про витрати при здійсненні планування, обліку і калькулювання виробничої (операційної) собівартості робіт (послуг) у наступних параграфах визначено групи витрат, які класифіковані за різними ознаками.

За місцем виникнення витрати на виробництво робіт (послуг) групуються за окремими структурними підрозділами житлово-комунальних підприємств і організацій.

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництво поділяється на основне, допоміжне і обслуговуюче (невиробниче) господарство і регламентується в наказі про облікову політику підприємства.

До основного виробництва належать відокремлені структурні підрозділи підприємств, які безпосередньо беруть участь у виконанні житлово-комунальних робіт та виробництві, які належать до основного виду операційної діяльності. Допоміжне виробництво призначене для обслуговування підрозділів основного виробництва: виконання робіт по технічному обслуговуванню, ремонту основних фондів, забезпечення інструментом, запасними частинами для ремонту устаткування, різними видами енергії, транспортними та іншими послугами. До нього належать ремонтні цехи, будівельні дільниці, механічні майстерні, енергетичні, експериментальні та інші підрозділи. До невивиробничого господарства належать: культурно-побутові заклади, житлово-комунальне господарство, підсобні сільськогосподарські підприємства, науково-дослідні, оздоровчі, спортивні та інші структурні підрозділи, які не беруть участі у здійсненні та забезпеченні надання комунальних послуг.

За видами витрати класифікуються за економічними елементами та за статтями витрат. [30, с. 204]

За способами віднесення на виробничу собівартість - прямі та непрямі витрати. Прямі - це витрати, які можуть бути безпосередньо включені до виробничої собівартості окремих видів робіт (послуг). До непрямих витрат належать витрати, безпосередньо не пов'язані із виконанням житлово-комунальних робіт (послуг). До таких витрат належать

загальновиробничі витрати, які включають витрати по управлінню та обслуговуванню виробничого процесу.

За ступенем впливу обсягів виконаних робіт та реалізованих послуг на рівень витрат, витрати поділяються на змінні та постійні.

Змінні витрати - це витрати, абсолютна величина яких змінюється (збільшується або зменшується) разом із зміною обсягів робіт (послуг). Зокрема, витрати на сировину, матеріали, пально-мастильні матеріали, електроенергію, запасні частини і комплектуючі тощо. Постійні витрати - це витрати, абсолютна величина яких із збільшенням або зменшенням обсягів робіт (послуг) істотно не змінюється. До них належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничих підрозділів, та витрати на забезпечення загальногосподарських потреб.

За складом витрати поділяються на одноелементні, тобто економічно однорідні, та комплексні, які складаються з кількох елементів .

За звітними періодами витрати поділяються на поточні, витрати минулих та майбутніх періодів .

За доцільністю витрати поділяються на продуктивні, непродуктивні та надзвичайні .

Непродуктивними витратами вважаються витрати, що виникли в результаті недостатньої організації виробництва і управління, відхилень від технологічних норм, псування матеріальних цінностей. До витрат від надзвичайних подій (втрати від стихійного лиха, від техногенних катастроф та аварій, інші) відносяться як втрати за наслідками цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних з запобіганням та ліквідацією таких наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відновлювальних роботах, вартість використаних сировини та матеріалів тощо).

Групування витрат за економічними елементами здійснюється для організації контролю за рівнем витрат у цілому по підприємству, визначення загального обсягу використаних підприємством матеріальних, трудових і грошових коштів. Витрати операційної діяльності групуються за економічними елементами витрат відповідно до п.21 П(С)БО 16 "Витрати" (г0027-00).

До складу елемента "Матеріальні витрати" включаються витрати згідно з п.22 П(С)БО 16 "Витрати" (20027-00). Вартість матеріальних ресурсів залежно від способу їх придбання (отримання) визначається підприємством відповідно до п.п.9-15, а їх оцінка при використанні у виробництво (вибуття) - п.п. 16-23 П(С) БО 9 "Запаси"/

Транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з доставкою й транспортуванням запасів, у тому числі вантажно-розвантажувальні роботи, включаються до відповідних елементів витрат і обліковуються відповідно до п.9 абзац 5 П(С)БО 9 "Запаси".

До елемента "Матеріальні витрати" можуть включатися такі витрати.

Витрати на придбання у сторонніх підприємств чи організацій сировини і матеріалів, палива, мастил, енергії, шин, малоцінних і швидкозношуваних предметів, які не належать до основних засобів, молока і продуктів лікувально-профілактичного харчування та засобів індивідуального захисту у випадках, передбачених законодавством, інших виробничих запасів або виготовлених власними силами запасних частин і комплектуючих виробів, які використані на:

- виробництво житлово-комунальних послуг (виконання робіт);
- забезпечення технологічного процесу надання послуг (робіт), їх якості та надійності;
- проведення всіх видів ремонту, технічного огляду і обслуговування, реконструкції, модернізації основних засобів (технологічного обладнання, його агрегатів і вузлів, будівель, споруд тощо), у тому числі отриманих за договорами лізингу (оренди);
- забезпечення робіт, пов'язаних з дотриманням правил безпеки праці, протипожежної і сторожової охорони, санітарно-гігієнічних, природоохоронних та інших



спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за процесом виробництва;

- забезпечення роботи апарату управління підприємства та його структурних підрозділів, включаючи транспортне обслуговування, пов'язане з управлінням виробництвом, а також технічних засобів управління: обчислювальної техніки, засобів зв'язку, сигналізації тощо, які знаходяться на балансі підприємства;

- утримання та експлуатацію приміщень і території підприємства;

- утримання за наявності законсервованих основних засобів;

- винахідництво і раціоналізацію, проведення дослідно-експериментальних та конструкторських робіт, виготовлення та дослідження;

- забезпечення робіт, пов'язаних з професійною підготовкою, перепідготовкою та підтриманням професійної майстерності працівників підприємства за профілем його діяльності безпосередньо на підприємстві .

Витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням нових видів робіт (послуг):

- підвищені витрати на виробництво нових видів робіт (послуг) в період їх освоєння;

- витрати на освоєння нового виробництва, цехів та агрегатів (пускові витрати), раціоналізацію.

Витрати, пов'язані з використанням природної сировини, плата за воду, що вибирається з водогосподарських систем у межах затверджених лімітів, а також платежі за використання інших природних ресурсів, за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє середовище, розміщення відходів та інших видів шкідливого впливу в межах лімітів .

Витрати на обслуговування виробничого процесу:

- на матеріали, паливо, енергію та на її трансформацію і подачу до місця використання; на роботи і послуги виробничого характеру, які виконуються сторонніми організаціями або структурними підрозділами підприємства, що не належать до основного виду його діяльності (виконання лабораторних аналізів, ремонт та перевірка приладів обліку, які знаходяться на балансі підприємства, дослідження внутрішнього стану трубопроводів тощо), на придбання інструментів, пристроїв та інших засобів і предметів праці;

- проведення поточного ремонту, проведення технічного огляду та технічного обслуговування основних виробничих фондів, у тому числі взятих в тимчасове користування за угодами оперативної оренди (лізингу), за винятком їх реконструкції і модернізації;

- контроль за виробничими процесами і якістю продукції (робіт, послуг);

- забезпечення правил техніки безпеки праці, пожежної і сторожової охорони (включаючи оплату послуг сторонніх підприємств за пожежну та сторожову охорону), санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за діяльністю підприємств у встановленому законодавством порядку;

- забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, форменим одягом, захисними пристроями та спеціальним харчуванням у випадках, передбачених законодавством.

З витрат на матеріальні ресурси, що включаються до собівартості виконаних робіт (наданих послуг), вираховується вартість зворотних відходів.

Зворотні відходи - це залишки сировини, матеріалів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися в процесі виробництва робіт (послуг) і втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або використовуються не за прямим призначенням, а також реалізуються на сторону.

Оцінка зворотних відходів здійснюється відповідно до методу, передбаченого в обліковій політиці підприємства. Є такі поточні витрати:

- поточні витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення (очисних споруд, уловлювачів, фільтрів тощо), витрати на захоронення екологічно небезпечних відходів, оплата послуг сторонніх організацій за приймання, зберігання та знищення екологічно небезпечних відходів, очищення стічних вод, інші види поточних витрат;

- витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технологій та організацією виробництва, поліпшенням якості робіт (послуг), що проводиться в ході виробничого процесу;

- витрати на проведення інших робіт власними силами, власне виробництво електричної та інших видів енергій, а також на трансформацію та передачу придбаної енергії до місця її споживання включаються до відповідних елементів витрат;

- витрати від нестачі матеріальних цінностей в межах норм природного убутку.

До складу елемента "Витрати на оплату праці" належать витрати, що зазначені в п.23 П(С)БО 16 "Витрати" (г0027-00) згідно з прийнятими підприємством системами оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат, витрати на оплату праці фізичних осіб, які знаходяться з підприємством в трудових і договірних відносинах та інших заохочень і виплат, виходячи з тарифних ставок у вигляді премій, заохочень, погашення вартості товарів (робіт, послуг) згідно з договорами цивільно-правового характеру, інші виплати в грошовій та натуральній формі, які встановлені Положенням про оплату праці, колективним договором або за домовленістю сторін.

Структура та перелік витрат підприємства, пов'язаних з оплатою праці, формується відповідно до Закону України "Про оплату праці" № 108/95-ВР (108/95-ВР), Інструкції зі статистики заробітної плати № 323 (20465-95), Мін'юст № 465/1001).

До елемента витрат "Відрахування на соціальні заходи" належать витрати, зазначені в п. 24 П(С)БО 16 "Витрати", зокрема єдиний соціальний внесок на обов'язкове державне соціальне страхування, що відноситься до собівартості наданих послуг (виконаних робіт) згідно з порядком, визначеним законодавством. [15, с. 12]

До складу елемента "Амортизація основних засобів і нематеріальних активів" належать суми амортизаційних відрахувань, нарахованих згідно з порядком, нормами та умовами, встановленими відповідно до чинного законодавства та облікової політики підприємства. Розрахунок амортизації основних засобів та нематеріальних активів та віднесення їх на собівартість робіт (послуг) здійснюються згідно з П(С) БО 7 "Основні засоби" та П(С)БО 8 "Нематеріальні активи".

До складу елемента "Інші операційні витрати" належать витрати, які включаються у собівартість наданих послуг (виконаних робіт) і не враховані в попередніх елементах витрат, а саме:

- сума сплаченої орендної (лізингової) плати за користування наданими в оперативну та фінансову оренду (лізинг) основними фондами;

- витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахункове обслуговування, отримання гарантій, вексельного авалю, факторингових і довірчих операцій, облік боргових вимог і зобов'язань, включаючи цінні папери, поштово-телеграфних послуг та інших витрат, пов'язаних з грошовим обігом;

- будь-які витрати по страхуванню ризиків транспортування тепла, води, іншої продукції по трубопроводах, цивільної відповідальності, пов'язаної з експлуатацією трубопроводів при транспортуванні продукції підприємств, інших транспортних засобів, що перебувають у складі основних фондів підприємства, майна підприємств, страхування кредитних та комерційних ризиків у разі, якщо такі ризики безпосередньо пов'язані з господарською діяльністю підприємств при виконанні ними обов'язків по договорах цивільно-правового характеру;

- оплата послуг сторонніх підприємств і організацій, зокрема:
  - за протипожежну і сторожову (включаючи воєнізовану) охорону (в частині, що стосується іншої операційної діяльності);
  - за використання та (або) обслуговування технічних засобів управління: обчислювальних центрів, вузлів зв'язку, засобів сигналізації;
  - щодо управління виробництвом, якщо штатним розписом підприємства не передбачено відповідні функціональні служби;
  - консультаційного та інформаційного характеру, пов'язаних із забезпеченням поточної діяльності підприємства, ціноутворенням, реалізацією послуг населенню, бюджетним організаціям та комерційним підприємствам;
  - пов'язаних з освоєнням нових робіт, послуг;
  - за приймання, зберігання та знищення екологічно небезпечних відходів, очищення стічних вод;
  - оплата робіт і послуг виробничого характеру, які виконуються сторонніми підприємствами та організаціями або структурними підрозділами даного підприємства, що не належать до основного виду його діяльності;
  - суми податків, зборів та інших передбачених законодавством обов'язкових платежів;
  - витрати на виготовлення інструкцій, розрахункових книжок, правил та іншої службової документації;
  - витрати на офіційну публікацію звітів (балансів) про фінансовий стан підприємств у засобах масової інформації, якщо це передбачено законодавством;
  - витрати за користування автомобільними стоянками;
  - витрати на проведення роз'яснювально-реklamних заходів: розробка і видання рекламних виробів (ілюстрованих прейскурантів, каталогів, брошур, проспектів, плакатів, афіш, рекламних листів, листівок, оформлення виставок тощо); реклама в засобах масової інформації (оголошення в пресі, передачі по радіо і телебаченню); придбання, виготовлення, копіювання, дублювання і демонстрація рекламних кіно-, відео- і діафільмів, зберігання та експедирування рекламних матеріалів; виготовлення стендів, муляжів, рекламних щитів, покажчиків тощо (в сумі амортизації, зносу щодо зазначеного інвентарю); проведення інших рекламних заходів, пов'язаних з діяльністю підприємства;
  - витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання і розповсюдження подарунків, включаючи безоплатне надання послуг (виконання робіт) з рекламними цілями у передбачених законодавством розмірах;
  - придбання довідників, технічних паспортів та інших документів експлуатаційної, технічної та виробничої діяльності;
  - витрати на службові відрядження працівників у межах норм, передбачених законодавством;
  - витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад у напрямках, що не обслуговуються пасажирським транспортом загального користування або в час, коли він не працює, включаючи додаткові витрати на спеціальні маршрути міського пасажирського транспорту, організовані відповідно до угод, укладених з транспортними підприємствами; витрати на перевезення працівників-інвалідів I і II групи до місця роботи і назад незалежно від наявності маршрутів пасажирського транспорту загального користування;
  - витрати на відшкодування шкоди, заподіяної працівникові ушкодженням здоров'я, пов'язаним з виконанням трудових обов'язків, а також заподіяної іншим особам;
  - надбавки до тарифних ставок і посадових окладів працівникам транспорту, робота яких проходить у дорозі або має роз'їзний характер, за кожен добу з моменту виїзду до моменту повернення на підприємство, в тому числі при здійсненні перевезень за межами України;
  - витрати на забезпечення нормальних умов праці та техніки безпеки згідно з вимогами чинного законодавства;

- витрати з підтримки професійних навичок (в тому числі за межами України) працівників, що здійснюють експлуатацію технологічних комплексів;
- витрати, пов'язані з професійною підготовкою та перепідготовкою по профілю підприємства в українських навчальних закладах фізичних осіб, які знаходяться в трудових відносинах з підприємством. Витрати, пов'язані з набором робочої сили, передбачені законодавством, з урахуванням витрат на оплату випускникам денного відділення середніх спеціальних та середніх професійно-технічних училищ і молодим спеціалістам, які закінчили вищий навчальний заклад, вартості проїзду до місця роботи, а також оплачуваної відпустки, яка надається їм перед початком роботи;
- витрати на утримання приміщень, засобів зв'язку і інших, що надаються безоплатно органам державної служби у встановленому порядку;
- оплата вартості ліцензій, сертифікатів та інших спеціальних дозволів, виданих державними органами для ведення господарської діяльності підприємства, включаючи плату за реєстрацію підприємства в органах державної реєстрації, зокрема в органах місцевого самоврядування, їх виконавчих органах, витрати на придбання ліцензій, надання державних послуг з медичної сертифікації персоналу та інших спеціальних дозволів на право надання будь-яких, пов'язаних зі звичайною діяльністю підприємства, послуг;
- витрати на оприлюднення річного звіту, у випадках, передбачених діючим законодавством;
- витрати на виготовлення і придбання бланків цінних паперів, а також інші витрати, пов'язані з емісією цінних паперів;
- витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності підприємства, у тому числі з питань законодавства, і передплату спеціалізованих періодичних видань, а також на проведення аудиту згідно з чинним законодавством, включаючи проведення добровільного аудиту за рішенням підприємства;
- витрати на утримання та експлуатацію об'єктів соціальної інфраструктури: дитячих ясел або садків, дитячих таборів відпочинку; закладів середньої та середньої професійно-технічної освіти та закладів підвищення кваліфікації працівників підприємства; закладів охорони здоров'я, пунктів безоплатного медичного обстеження, профілактики та допомоги працівникам підприємства; спортивних залів і площадок, що використовуються безоплатно для оздоровлення працівників підприємства, клубів і будинків культури (крім будинків відпочинку, туристичних баз та інших подібних закладів); приміщень, що використовуються підприємством для організації харчування його працівників; житлового фонду, включаючи гуртожитки, та об'єктів житлово-комунального господарства, щодо яких підприємством прийнято документально оформлене рішення про передачу на баланс місцевих рад. Витрати на утримання та експлуатацію зазначених об'єктів соціальної інфраструктури включаються до складу операційної собівартості виконаних робіт, наданих послуг, якщо ці об'єкти не надають платних послуг та не займаються іншою комерційною діяльністю. Витрати, зазначені у цьому пункті, які мають комплексний характер, розподіляються між відповідними елементами витрат:
  - витрати на цивільну оборону та утримання державних матеріальних резервів;
  - витрати на обов'язкове страхування життя або здоров'я працівників у випадках, передбачених законодавством;
  - операційні курсові витрати (втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінка активів, суми фінансових санкцій тощо);
  - витрати на утримання приміщень, що надаються безоплатно підприємствам громадського харчування або використовуються підприємствами самостійно для обслуговування працівників, що перебувають з підприємствами у трудових відносинах, витрати на проведення поточного ремонту приміщень, на освітлення, опалення,

водопостачання та каналізацію, електропостачання, а також на паливо для приготування їжі;

- сума нарахованих (сплачених) податків, зборів (обов'язкових платежів) пені, штрафів, неустойок, які встановлені Податковим кодексом України, плата за землю, що використовується у виробничому обороті, санітарних та охоронних зонах, збір за першу реєстрацію власників транспортних засобів, а також збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством України .

Групування витрат за статтями калькуляції призначене для організації аналітичного обліку витрат і калькулювання собівартості окремих видів житлово-комунальних послуг (робіт), обчислення витрат в розрізі структурних підрозділів комунального підприємства.

Витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією робіт (послуг) та управління підприємством (крім підприємств міського електротранспорту) з метою планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) групуються за такими типовими статтями:

Прямі матеріальні витрати. 1. Сировина та матеріали. До статті "Сировина та матеріали" включається вартість сировини та матеріалів, потрібних для виконання робіт (послуг) та для забезпечення технологічного процесу (хімічні реагенти: коагулянт, хлор, аміак, сіль, сульфовугілля, хімреактиви, тощо). Витрати за статтею "Сировина та матеріали" включаються безпосередньо до собівартості окремих видів робіт (послуг) .

2. Паливо на технологічні потреби.

3. Електроенергія на технологічні потреби. До статей "Паливо на технологічні потреби" та "Енергія на технологічні потреби" відносяться витрати на всі види палива та енергії, що безпосередньо витрачаються у технологічному процесі виробництва робіт (послуг), як одержані від сторонніх організацій, так і вироблені самим підприємством. Витрати на паливо та енергію на технологічні потреби (рух рухомого складу електротранспорту, виробництво теплової енергії, гарячої води, її очищення і доставка, відведення та очищення стоків, робота ліфтів) відносяться безпосередньо до собівартості робіт (послуг) .

4. До статті "Покупні ресурси, комплектувальні вироби, напівфабрикати" включається вартість води (для підприємств водопровідного господарства) та теплової енергії (для підприємств теплового господарства), придбаних у сторонніх підприємств для подальшого транспортування та реалізації споживачам. Витрати на покупні ресурси, комплектувальні вироби, напівфабрикати відносяться безпосередньо до собівартості робіт (послуг) .

5. До статті "Роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій" включається вартість робіт (послуг) виробничого характеру, які виконуються сторонніми підприємствами і організаціями або структурними підрозділами підприємства, що не належать до основного виду діяльності. До робіт і послуг виробничого характеру належать: у житловому господарстві - експлуатація ліфтів, прибирання, вивезення та знешкодження сміття; у водопровідному та тепловому господарствах - користування водо-, тепломережами сторонніх підприємств .

6. Витрати інших матеріальних ресурсів. До цієї статті витрат відносяться матеріальні витрати, що не знайшли відображення в попередніх статтях витрат .

Витрати на оплату праці:

- 1) основна заробітна плата виробничих працівників .
- 2) додаткова заробітна плата виробничих працівників .
- 3) інші заохочувальні та компенсаційні виплати .

Амортизація основних виробничих засобів та інших необоротних матеріальних активів. Витрати по орендній платі основних засобів.

Загальновиробничі витрати. Загальна величина загальновиробничих витрат підприємства в цілому є сумою відповідних витрат структурних підрозділів основного

виробництва. Такі самі витрати допоміжних виробництв включаються до собівартості робіт (послуг), що виконуються (надаються) допоміжними виробництвами підприємства.

До статті "Загальновиробничі витрати" належать:

1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці фахівців і працівників апарату управління цехів та дільниць, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені діючим законодавством, інші грошові і матеріальні виплати згідно з Положенням про оплату праці, колективним договором тощо, відрахування на соціальні заходи, оплата службових відряджень персоналу цехів і ділянок, інші витрати на утримання апарату управління).

2. Амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення.

4. Витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів і інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення. До цієї статті належать витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією технологічного обладнання, транспортних засобів, цехових приміщень, будівель, споруд, включаючи витрати на дезінфекцію, дератизацію виробничих приміщень тощо.

Витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання розподіляються між видами робіт (послуг), пропорційно величині цих витрат за годину роботи машин та обладнання і тривалості його роботи при виконанні відповідного виду (послуг) або за методом, передбаченим обліковою політикою підприємства.

До пускових витрат відносяться витрати, пов'язані з освоєнням нових потужностей виробництва, які включаються до собівартості робіт протягом періоду, визначеного проектно-технічною документацією, а також витрати для виконання планових перевірок стану обладнання, виконання періодичних регламентних робіт, які передбачені відповідною проектно-технічною документацією, і розподіляються на період часу між виконанням цих робіт. Ці витрати визначаються кошторисом, а їх погашення починається з місяця, наступного за місяцем підписання акту про закінчення випробувань чи пробної експлуатації об'єкта;

5. Витрати на вдосконалення технологи і організації виробництва.

6. Витрати на дезінфекцію і дератизацію.

7. Витрати на пожежну й сторожову охорону об'єктів виробничого призначення та утримання санітарних зон.

8. Витрати на охорону навколишнього середовища.

9. Витрати на обслуговування виробничого процесу.

10. Витрати по податках і цільових платежах загальновиробничого характеру.

Адміністративні витрати. До статті "Адміністративні витрати" належать загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування і управління підприємством, які включають:

1. Витрати на утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу (оплата праці персоналу, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені діючим законодавством; інші грошові і матеріальні виплати згідно з Положенням про оплату праці, колективним договором; відрахування на соціальні заходи).

2. Витрати на службові відрядження.

3. Представницькі та організаційні витрати.

4. Витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів і інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання (матеріали на утримання будинків, опалення, освітлення, вивезення сміття, профдезінфекція, охорона майна).

5. Витрати на професійні послуги (юридичні, експертні з оцінки майна, аудиторські та інші послуги).

6. Витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телексні, факс, Інтернет тощо).

7. Амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів загальногосподарського використання .

8. Витрати по податках і цільових платежах загальногосподарського характеру . До цієї статті включаються: податки, збори й інші, передбачені законодавством обов'язкові платежі, крім тих, що включаються у виробничі витрати, зокрема: плата за землю, займану адміністративно-управлінськими приміщеннями; комунальний податок, розрахований відповідно до чисельності адміністративного персоналу; податок із власників транспортних засобів на автомобілі, які використовуються апаратом управління підприємства; інші обов'язкові збори і платежі, передбачені чинним законодавством.

9. Витрати на розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банку (крім витрат при прийманні платежів від населення тощо) .

10. Витрати на врегулювання спорів у судових органах .

11. Інші витрати загальногосподарського призначення. До цієї статті витрат включаються витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; оренду електронно-обчислювальних машин; передплату періодичних професійних видань та інші, що не були включені до вищезазначених статей.

Адміністративні витрати розподіляються між об'єктами калькулювання пропорційно сумі заробітної плати робітників, зайнятих виконанням (наданням) відповідних робіт (послуг), або до витрат на утримання та експлуатацію машин та обладнання. (Номенклатуру витрат наведено в ст.18 П(С)БО 16 "Витрати". [43. с. 15]

Витрати на збут. До статті "Витрати на збут" відносяться такі витрати:

1. Витрати на оплату праці та утримання персоналу, що забезпечує збут послуг.

2. Відрахування на соціальні заходи.

3. Витрати на дослідження ринку, рекламу, участь у виставках, ярмарках, вартість безоплатно переданих зразків і моделей, інформаційні послуги .

4. Витрати на виготовлення розрахункових книжок .

5. Амортизація та ремонт основних засобів, інших необоротних матеріальних активів .

6. Амортизація нематеріальних активів відділу збуту .

7. Відрахування житлово-комунальним організаціям за збір абонентської плати.

8. Обслуговування і перевірки технологічних приладів обліку, витрати на гарантійне обслуговування .

9. Інші витрати, пов'язані зі збутом послуг.

Інші операційні витрати. До статті "Інші операційні витрати" включаються:

1. Витрати на дослідження і розробки .

2. Резерв сумнівних боргів у сумі безнадійної дебіторської заборгованості .

3. Втрати від операційних курсових різниць.

4. Втрати від знецінення запасів, застосування яких втратило економічну доцільність.

5. Витрати на утримання сфери соціально-культурного призначення.

6. Інші витрати операційної діяльності .

## **2. Планування та калькулювання собівартості житлово-комунальних послуг**

Планування собівартості житлово-комунальних робіт (послуг) здійснюється підприємствами галузі та їх структурними підрозділами одночасно з розробкою їх загальних річних, кварталних, а при необхідності - місячних планів .

Планові витрати на виконання робіт (послуг) у вартісному вираженні формують їх планову собівартість.

Розрахунку планових витрат передують оцінка та аналіз виконання планових показників попереднього періоду, результатів діяльності структурних підрозділів та підприємства в цілому, фактичної ефективності окремих організаційно-технічних заходів та виробництва в цілому.

На підставі результатів оцінки та аналізу в процесі планування виявляють внутрішньовиробничі резерви та розробляють організаційно-технічні заходи, спрямовані на оптимізацію структури й вимог виробництва, оптимізацію процесу виробництва та удосконалення технологій виробництва робіт (послуг), транспортування послуг до споживачів; удосконалення його організації та управління, підвищення технічного рівня, раціональний вибір матеріальних ресурсів, що використовуються, підвищення економічної ефективності виробництва, оптимізації рівня використання виробничих потужностей, матеріальних та грошових ресурсів, удосконалення системи організації праці. Серед заходів особлива увага приділяється впровадженню систем обліку використання матеріальних ресурсів та обсягів споживання послуг.

Процес планування включає виконання таких завдань:

- визначення потреб в ресурсах для виконання робіт (надання послуг) у натуральному виразі;
- розрахунок індивідуальних складових витрат у грошовому виразі;
- визначення загальної величини витрат у грошовому виразі, яка визначає собівартість робіт (послуг) і є основою для формування цін (тарифів) на роботи (послуги);
- створення основи для визначення внутрішньовиробничих економічних відносин на підприємстві. [45, с. 18]

Розрахунки витрат проводяться з урахуванням суспільних умов виробництва, що визначають умови праці, правила використання природних ресурсів, безпечного ведення робіт, охорони навколишнього середовища, а також ураховують техніко-економічні особливості умов господарювання підприємств, що надають комунальні послуги.

Визначення планових витрат здійснюється шляхом техніко-економічних розрахунків, проведених з використанням технічних норм, нормативів та інших параметрів виробничого процесу, що фіксується технічною документацією, статистичних даних з урахуванням економічних умов виробничої діяльності: форм і систем оплати праці, цін на продукцію і ресурси, що передбачаються в плановому році, нормативів платежів, що визначаються законами та нормативними актами. Для розрахунку планових витрат використовуються такі дані: - планові обсяги виконання робіт (послуг) у натуральному та вартісному виразі;

- норми витрат матеріальних ресурсів для виконання робіт (послуг) і розрахунки потреби в ресурсах у натуральному виразі;
- договори на постачання матеріальних ресурсів, на обслуговування і управління виробництвом;
- офіційні дані про ціни виробників промислової продукції на плановий період;
- норми витрат праці, розрахунки чисельності і кваліфікаційного окладу робітників, умови оплати праці, визначені колективним договором і чинним законодавством України, ставки і розцінки, які застосовуються на підприємстві при оплаті праці;
- економічні нормативи і норми: амортизаційних відрахувань, відрахувань на соціальні заходи, податків, зборів та інших обов'язкових платежів, передбачених обліковою політикою підприємства та діючим законодавством тощо;
- плани організаційно-технічних заходів щодо технічного переоснащення та удосконалення організації виробництва, ресурсозбереження, планово-попереджувальних робіт, що приводять до економії матеріальних ресурсів, поліпшення використання трудових ресурсів, до усунення зайвих витрат і втрат. Ціни на продукцію і ресурси, що передбачаються в плановому періоді;
- плани, кошториси підприємства, інші дані, необхідні для планування.



Перелік типових видів кошторисів, які можуть складатися комунальними підприємствами:

- А) кошторис загальнопромислових витрат;
- Б) кошторис витрат на виробництво допоміжних цехів;
- В) кошторис витрат на утримання та експлуатацію обладнання;
- Г) кошторис адміністративних витрат;
- Д) кошторис витрат на збут;
- Е) кошторис витрат на підготовку виробництва та освоєння нових потужностей;
- Є) кошторис транспортно-заготівельних витрат;
- Ж) кошторис витрат на обслуговування виробничого процесу;
- З) кошторис інших виробничих витрат;
- И) кошторис витрат на всі види ремонтів основних фондів;
- І) кошторис витрат на охорону праці та техніку безпеки;
- Ї) кошторис витрат на утримання пожежної і сторожової охорони;
- Й) кошторис витрат на винахідництво і раціоналізацію;
- К) кошторис витрат на утримання об'єктів соціальної інфраструктури;
- Л) кошторис витрат на виробничу практику і підготовку кадрів;
- М) кошторис витрат на представницькі цілі та рекламні заходи .

Розрахунок планової операційної собівартості робіт (послуг) складається з розрахунків реалізованої (виробничої) собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Планова виробнича собівартість розраховується за типовими статтями калькуляції .

Витрати на сировину, матеріали, паливо, енергію та інші матеріальні ресурси формуються, виходячи з оцінки їх вибуття на виробництво, яка визначається підприємством у наказі про облікову політику, згідно з вимогами п.п.16-23 П(С)БО 9 "Запаси".

Розрахунок планових витрат на сировину, матеріали, технологічне паливо та енергію в основному виробництві складається на рік у натуральному та вартісному виразі на підставі даних про обсяги виробництва в плановому періоді, показів контрольно-вимірювальних приладів, технічно обґрунтованих норм витрат матеріальних та енергетичних ресурсів на одиницю робіт (послуг) у розрахунку на рік з урахуванням змін у плановому періоді.

Сума витрат на матеріальні ресурси зменшується на вартість зворотних відходів .

Розрахунок витрат на покупні ресурси (вода і тепло, придбане у сторонніх організацій для підприємств і організацій водопровідного та теплового господарств) здійснюється на підставі планових обсягів реалізації послуг, існуючих потужностей власного виробництва, показів контрольно-вимірювальних приладів, цін і тарифів на зазначені види матеріальних ресурсів та умов укладених договорів на їх поставку. Витрати на технологічне оброблення покупних ресурсів враховуються у відповідних статтях калькуляції.

Планування витрат на роботи (послуги) виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій здійснюється на підставі запланованих обсягів їх проведення (надання), цін і тарифів на них, а також умов укладених договорів на їх проведення . На підприємствах, де обсяг витрат на роботи та послуги виробничого характеру сторонніх підприємств незначний, ця стаття може не використовуватись, витрати на них враховуються залежно від характеру робіт за статтями "Сировина та матеріали", "Паливо", "Енергія" тощо. [48. с.50]

За основу для планування витрат на оплату праці беруться норми витрат праці, розрахунки чисельності і кваліфікаційного складу робітників, тарифні сітки, ставки і розцінки, умови оплати праці, визначені колективним договором з дотриманням норм і гарантій, передбачених чинним законодавством України, генеральною та галузевими (регіональними) угодами, які застосовуються на підприємстві при оплаті праці .

Структуру фонду оплати праці наведено в пункті 1.2. Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженої наказом Міністерства статистики України від 11.12.95 N 323 (г0465-95).

Розрахунок планових витрат відрахувань на соціальні заходи здійснюється відповідно до норм чинного законодавства.

Амортизація основних виробничих засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів розраховується, виходячи зі складу і терміну служби основних засобів, необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів виробничого призначення згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби" (г0288-00) та наказом підприємства про облікову політику. Для розрахунку планової амортизації основних засобів, нематеріальних активів слід враховувати плани капітальних інвестицій, графіки уведення (вибуття) в експлуатацію придбаних, виготовлених основних засобів, очікуваний строк експлуатації, ліквідаційну вартість основних засобів, нематеріальних активів в плановому періоді тощо.

Витрати на управління виробництвом плануються, виходячи з розрахунків чисельності, умов оплати праці, визначених колективним договором з дотриманням норм і гарантій, передбачених чинним законодавством України, генеральною та галузевими (регіональними) угодами, які застосовуються на підприємстві при оплаті праці, а також передбачуваних у плановому періоді змін. Розрахунок планових витрат по відрахуваннях на соціальні заходи здійснюється відповідно до норм чинного законодавства. Планування витрат на оплату службових відряджень персоналу цехів і ділянок здійснюється на підставі фактичних витрат за попередній рік, з урахуванням передбачуваних змін у плановому періоді, відповідно до норм відшкодування витрат по відрядженнях, передбачених чинним законодавством.

Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів загальнопромислового призначення (цехового, дільничного, лінійного). Розрахунок планових відрахувань здійснюється аналогічно розрахунку амортизації основних виробничих засобів та інших необоротних матеріальних активів та амортизації нематеріальних активів виробничого призначення.

Витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальнопромислового призначення.

Планування витрат на утримання (опалення, освітлення, охорона, профдезінфекція, вивезення сміття та інші комунальні послуги), експлуатацію, ремонт, утримання санітарних зон здійснюється на підставі планів (кошторисів) підприємства і укладених та запланованих договорів.

Опалення, освітлення, вивезення сміття та інші комунальні витрати розраховуються, виходячи з електроенергії на освітлення виробничих приміщень, теплової енергії для опалення площі, твердих побутових відходів і діючих тарифів на електроенергію і комунальні послуги.

Витрати на дезінфекцію, дератизацію виробничих приміщень, санітарно-епідеміологічне забезпечення розраховуються, виходячи з їхнього фактичного рівня, передбачуваних змін та укладених договорів.

Витрати на страхування, операційну оренду основних засобів та інших необоротних матеріальних активів визначаються відповідно до укладених та передбачуваних договорів або фактичного та прогнозного рівня таких витрат.

Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва, упровадження заходів з ресурсозбереження визначаються відповідно до планів підприємства.

Витрати на пожежну і сторожову охорону об'єктів виробничого призначення, службові роз'їзди, інші витрати загальнопромислового призначення (усунення намерзлої криги, аналізи води, метрологічне обслуговування, зберігання матеріалів тощо)

визначаються відповідно до укладених та передбачуваних договорів або фактичного та прогнозного рівня таких витрат.

Витрати на охорону навколишнього середовища. Витрати приймаються, виходячи з її фактичного рівня і планових змін .

Витрати на придбання матеріалів, купівельних комплектних виробів, напівфабрикатів для виробничих комплексів, послуги ремонтних цехів та інших допоміжних виробництв, а також сума зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів, послуги зв'язку (телефонні, телеграфні, факсові, Інтернет, поштові тощо), послуги сторонніх організацій загальнопромислового призначення розраховуються, виходячи з їхнього фактичного рівня і передбачуваних змін .

Витрати на підготовку і перепідготовку кадрів, техніку безпеки (вартість спецодягу, спецвзуття, миючих засобів, забезпечення санітарно-технічних вимог і правил техніки безпеки, заходів щодо техніки безпеки й охорони праці некапітального характеру тощо) розраховуються, виходячи з планової чисельності працівників, на яких розповсюджуються норми колективного договору з охорони праці та техніки безпеки, відповідно до вимог чинного законодавства з охорони праці, техніки безпеки .

Витрати по податках і цільових платежах (зборах) включають збір за забруднення навколишнього середовища, збір за спеціальне використання прісних водних ресурсів, плату (податок) на землю, займану виробничими приміщеннями і допоміжними цехами, комунальний податок, інші обов'язкові платежі, передбачені чинним законодавством. Розраховуються згідно з чинним законодавством.

Витрати на оплату праці персоналу апарату управління плануються, виходячи з розрахунків чисельності, умов оплати праці, визначених колективним договором з дотриманням норм і гарантій, передбачених чинним законодавством України, генеральною та галузевими (регіональними) угодами, які застосовуються на підприємстві при оплаті праці, а також і передбачуваних у плановому періоді змін. Відрахування на соціальні заходи плануються відповідно до норм чинного законодавства. Витрати на службові відрядження плануються аналогічно до витрат на службові відрядження персоналу цехів і ділянок. Представницькі, організаційні та інші витрати розраховуються відповідно до складеного кошторису згідно з діючим законодавством. Витрати на утримання (опалення, освітлення, охорона, профдезінфекція, вивезення сміття та інші комунальні послуги), експлуатацію, ремонт, страхування, послуги ремонтних цехів, інших допоміжних виробництв та сторонніх підприємств, операційну оренду основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського використання плануються аналогічно плановим розрахункам на відповідні загальнопромислові витрати. Витрати на професійні послуги (юридичні, аудиторські, послуги з оцінки майна та інші) приймаються виходячи з укладених і запланованих угод. Витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні витрати, телекс, факс, Інтернет тощо) визначаються виходячи з їхнього фактичного рівня і змін, які передбачаються у плановому періоді. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів загальногосподарського використання визначається аналогічно розрахункам планової амортизації на відповідні загальнопромислові витрати. Витрати по податках і цільових платежах (зборах) та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, крім тих, що включаються у виробничу собівартість, плануються на підставі норм, визначених чинним законодавством. Плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, обчислювальних центрів приймаються згідно з укладеними та запланованими договорами. Інші витрати загальногосподарського призначення. Витрати на підготовку та перепідготовку кадрів приймаються згідно з планом підприємства. Витрати на обов'язкове страхування водіїв автомобілів, які обслуговують апарат управління підприємства, плануються на підставі фактичних витрат з урахуванням передбачених змін в плановому році. Витрати на підписку періодичних видань плануються на підставі прейскурантів на

підписку періодичних видань. Витрати на охорону праці плануються на підставі кошторису по охороні праці.

Витрати на оплату праці персоналу служби збуту плануються, виходячи з розрахунків чисельності і кваліфікаційного складу робітників, норм витрат праці, тарифних сіток, ставок і розцінок, умов оплати праці, визначених колективним договором з дотриманням норм і гарантій, передбачених чинним законодавством України, генеральною та галузевими (регіональними) угодами, які застосовуються на підприємстві при оплаті праці, а також передбачуваних у плановому періоді змін. Витрати на службові відрядження плануються аналогічно до витрат на службові відрядження персоналу цехів і ділянок. Відрахування на соціальні заходи плануються відповідно до норм чинного законодавства. Витрати на рекламу та інформаційні послуги визначаються на підставі кошторису або угод на рекламно-інформаційні послуги. Витрати на виготовлення розрахункових книжок плануються на підставі розрахунків, що враховують дані про кількість абонентів та інші дані. Планові відрахування на амортизацію основних засобів, необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, пов'язаних зі збутом робіт (послуг), визначаються аналогічно плановим розрахункам амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, амортизації нематеріальних активів виробничого призначення. Відрахування організаціям (підприємствам) за збір абонентської плати і за надання в користування бази даних житлового фонду плануються на підставі укладених та передбачуваних договорів. Витрати на ремонт розраховуються на підставі планів (кошторисів) підприємства і укладених договорів. Інші витрати, пов'язані з реалізацією робіт (послуг), плануються на підставі фактичних та прогнозних даних.

Інші операційні витрати плануються на підставі розрахунків, що базуються на планах науково-дослідницьких робіт, методи оцінки безнадійної дебіторської заборгованості та нарахування резерву сумнівних боргів відповідно до облікової політики підприємства, кошторисах витрат на утримання соціально-побутової сфери підприємства та інших даних.

### **3. Облік активів та власного капіталу підприємств житлово-комунального господарства**

У складі активів підприємств ЖКГ досить висока питома вага припадає на необоротні активи: у підгалузі теплоенергетики – до 50%, водопостачання та водовідведення — понад 60%, у житлових організаціях - до 90%. При цьому основну частку необоротних активів становлять основні засоби.

Специфічними особливостями обліку основних засобів у ЖКГ є невизначеність питання власності на деякі об'єкти таких засобів, державне цільове фінансування на ремонти і придбання основних засобів, особливий порядок відображення в обліку нарахування амортизації житлових будинків та об'єктів зовнішнього благоустрою, особливі умови надання в оренду комунального майна, індексації вартості житлових будинків тощо.

Підприємства ЖКГ, як правило, безоплатно отримують житлові будинки та об'єкти зовнішнього благоустрою від органів місцевої влади, окремих підприємств і установ. Ці об'єкти є специфічною власністю підприємств ЖКГ і обліковуються у них на балансі у складі статутного або додаткового капіталу. При їх зарахуванні на баланс виконують таке проведення:

Д-т субрах. 103 - К-т субрах. 424.

Сума нарахованої амортизації на житлові будинки та об'єкти зовнішнього благоустрою не включається до собівартості послуг ЖКГ, а відноситься до інших витрат звичайної діяльності. З цією метою рекомендується використовувати субрахунок 977 аналогічної назви, оскільки доходи при нарахуванні амортизації на безоплатно отримані необоротні активи відображаються на субрахунку 745. У кінці року вказані доходи і

витрати будуть списані на один і той же субрахунок 793, що призведе до їх взаємопогашення.

Нарахування амортизації житлових будинків відображають в обліку записами:

- 1) Д-т субрах. 977 - К-т субрах. 131;
- 2) Д-т субрах. 424 - К-т субрах. 745.

Особливостями надання в оренду державного і комунального майна є регламентований розмір орендної плати, порядок її розподілу між підприємством-орендодавцем та державою, порядок розрахунків з державою за передане в оренду майно. У ЖКГ порядок розподілу орендної плати між підприємством і бюджетом встановлюють місцеві органи влади. Податок на прибуток з доходів від оренди сплачується на загальних підставах, при цьому підприємство-орендодавець повинне включати до складу доходу тільки ту частину орендної плати, яка залишається у його розпорядженні. Податок на додану вартість підприємство-орендодавець сплачує з повної суми орендної плати незалежно від того, яка частка цієї суми надходить у його розпорядження (табл. 6.1).

Проблемним залишається порядок відображення в обліку житлових організацій приватизованих мешканцями квартир. Є пропозиції щодо списання вартості таких квартир з балансу житлової організації, але тоді незрозуміло, як бути з вартістю майна, яке знаходиться у спільному користуванні всіх мешканців будинку і не включена до вартості окремих квартир. Очевидно, більш доцільним можна вважати облік таких квартир на окремому аналітичному рахунку у складі субрахунку 103 «Будівлі і споруди» з віднесенням їх вартості до складу додаткового капіталу, для чого у складі субрахунку 425 «Інший додатковий капітал» відкрити окремий аналітичний рахунок «Приватизований житловий фонд».

**Таблиця 6.1**

**Відображення в обліку розрахунків за передане в оренду державне (комунальне) майно**

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
<i>Оплату до бюджету (30%) здійснює орендодавець</i>				
1	Нараховано орендну плату за передане в оренду державне (комунальне) майно	377	703 (713)	12000
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	703 (713)	641	2000
3	Визначено частку орендної плати на користь $(12000 - 2000) * 30 : 100 = 3000$ грн.	704	642	3000
4	Надійшла орендна плата від орендаря	311	377	12000
5	Перераховано до бюджету: суму ПДВ суму орендної плати	641 642	311 311	2000 3000
<i>Оплату до бюджету здійснює орендар</i>				
1	Нараховано орендну плату за передане в оренду державне (комунальне) майно	377	703 (713)	12000
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	703 (713)	641	2000
3	Визначено частку орендної плати на користь бюджету	704	377	3000
4	Надійшла орендна плата від орендаря	311	377	9000
5	Перераховано до бюджету суму ПДВ	641	311	2000

Звідси виходить, що особливостями обліку капіталу на підприємствах ЖКГ є таке:

1) статутний капітал може змінюватися без перереєстрації статуту — при нарахуванні зносу житлових будинків та об'єктів зовнішнього благоустрою, які обліковуються у складі статутного капіталу

а) Д-т субрах. 977 - К-т субрах. 131 (нараховано знос);

б) Д-т рах. 40 - К-т субрах. 746 (відображено доход у сумі нарахованого зносу);

2) у складі власного капіталу обліковуються об'єкти, які не належать підприємствам ЖКГ на правах власності (приватизовані квартири і т. ін.).

#### **4. Облік і калькулювання собівартості робіт (послуг) підприємств житлово-комунального господарства**

Бухгалтерський облік витрат (собівартості) на виконання робіт (надання послуг) та подання облікової інформації у фінансовій звітності здійснюється підприємствами згідно з вимогами Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-ХІУ (996-14), Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (16 "Витрати", 9 "Запаси", інших П(С)БО, Інструкції щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій № 291 (20893-99), наказу "Про облікову політику підприємства", інших нормативно-правових актів.

Облік витрат (собівартості) на виконання робіт (надання послуг) у первинному, поточному та зведеному обліку здійснюється з дотриманням принципу відповідності .

Визнання в обліку витрат базується на використанні методу нарахування всіх витрат, які можуть бути достовірно оцінені, в тому числі всіх процентних витрат.

Відображення в обліку витрат (собівартості) на виконання робіт (надання послуг) здійснюється згідно з робочим планом рахунків по вибору підприємства з використанням рахунків та субрахунків витрат першого, другого та третього порядку восьмого та дев'ятого класу або тільки восьмого "Витрати за елементами", чи тільки рахунки дев'ятого класу "Витрати діяльності" . [4, с. 210]

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості на виконання робіт (надання послуг), собівартості реалізованих робіт (послуг), операційної та інших видів собівартості, а також змінних і постійних витрат та методів їх обліку і розподілу визначається підприємством самостійно з урахуванням доцільності і наводиться в додатках до облікової політики.

На підставі даних зведеного обліку витрат на виробництво складаються калькуляції фактичної собівартості, які використовуються для контролю за дотриманням планових калькуляцій як окремих робіт (послуг), так і всього обсягу виробництва чи діяльності. Звітні калькуляції складаються на всі виконані підприємством роботи та надані послуги.

Управлінський облік витрат (собівартості) на виконання робіт (надання послуг) та подання облікової інформації для планування, калькулювання, оцінки, контролю та інших управлінських цілей внутрішнім користувачам здійснюється підприємствами самостійно на основі внутрішніх регламентів (наприклад, Положення про систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій).

Управлінський облік в основних підгалузях житлово-комунального господарства не регламентується і не регулюється державними органами, а організовується підприємством самостійно на основі загальних принципів і методів обліку, виходячи з потреб діяльності.

Собівартість об'єктів витрат може визначатися залежно від особливостей організації діяльності підприємства, методів калькулювання з застосуванням різних систем виробничого обліку та відповідних субрахунків бухгалтерського обліку. Впровадження системи виробничого обліку здійснюється підприємством самостійно.

Витрати на обслуговування внутрішньо-будинкових мереж та обладнання, в тому числі приладів обліку та регулювання споживання води та теплової енергії, включаються до складу квартирної плати.

Власники приватних будинків та бюджетні організації внутрішньо-будинкове обслуговування здійснюють самостійно або за окремими договорами за додаткові кошти.

Крім типових статей, калькуляції в житловому господарстві застосовуються додаткові статті, а саме:

- підготовка житлового фонду до експлуатації в зимовий період;
- поточний ремонт житлового фонду.

До статті "Сировина та матеріали" підприємства житлового господарства включають, крім типових, витрати на:

- ✓ використання піску та інших матеріалів для посипання території в зимовий період;
- ✓ використання води для поливання та миття території і зелених насаджень;
- ✓ посадку зелених насаджень;
- ✓ використання землі, добрив, засобів захисту рослин тощо;
- ✓ використання води для системи холодного і гарячого водопостачання.

До статті "Паливо і енергія на технологічні цілі" підприємства житлового господарства включають, крім типових, витрати на:

- освітлення місць загального користування в житлових будинках та прибудинкової території;
- теплоу енергію для опалення та підігрівання води для системи гарячого водопостачання;
- електроенергію для забезпечення у внутрішньобудинкових системах процесів опалення і гарячого водопостачання;
- електроенергію для ліфтів.

До статті "Роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій", крім типових витрат, відноситься вартість послуг сторонніх підприємств за:

- вивезення снігу;
- прибирання, вивезення та знешкодження сміття і очищення неканалізаційних люків;
- очищення димоходів та вентиляційних каналів;
- дезінфекцію та дератизацію місць загального користування житлового фонду (підвалів, сміттєзбірників тощо);
- експлуатацію, технічне обслуговування устаткування диспетчерських систем по обслуговуванню житлового фонду за заявками населення.

До статті "Підготовка житлового фонду до експлуатації в зимовий період" відносяться витрати на випробування під тиском систем опалення, водопостачання та водовідведення.

До статті "Поточний ремонт житлового фонду включаються витрати на матеріали, енергію, оплату праці ремонтних працівників, відрядження на соціальні заходи, транспортні витрати тощо.

До статті "Загальновиробничі витрати", крім витрат типової номенклатури, включаються також:

- вартість житла та комунальних послуг, безкоштовно або пільгово наданих працівникам житлових організацій, відповідно до діючого законодавства;
- витрати на технічну інвентаризацію (реєстрацію усіх змін у складі житлового фонду, що експлуатується, і його стану). [5, с. 135]

До статті "Витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання", крім витрат типової номенклатури, підприємства житлового господарства включають витрати на обслуговування інформаційно-обчислювального комплексу з програмним забезпеченням.

До статті "Адміністративні витрати", крім витрат типової номенклатури, включаються також:

- витрати на оплату послуг банківських установ по прийому платежів від населення;
- витрати по централізованому збору платежів від населення.

До статті "Витрати на збут", крім витрат типової номенклатури, включаються також витрати на виготовлення бланків договорів, рахунків, розрахункових книжок та довідок.

Калькуляційною одиницею в житловому господарстві є один квадратний метр загальної площі житлових будинків.

До собівартості робіт (послуг) підприємств водопровідно-каналізаційного господарства включаються усі витрати по добуванню, виробництву і транспортуванню споживачам питної води, а також по прийманню, відведенню і очищенню води для її подальшого використання чи випуску у водойми (в тому числі гарячої води, а також води, яка проходить процес очищення на загальноміських спорудах) .

Собівартість обчислюється за видами технологічних процесів (піднімання води, подача її в мережу, очищення та подача споживачам) та за видами послуг - водопостачання та водовідведення.

Підприємствами водопровідно-каналізаційного господарства, крім типових статей калькуляції, застосовується стаття "Вода для використання з технологічною метою". Витрати по статті включаються в собівартість робіт (послуг) по виробничій собівартості води .

Витрати на воду для власних потреб водопровідно-каналізаційних підприємств (по собівартості її виробництва), необхідні для технології очищення питної води (промивання фільтрів, відстійників, резервуарів питної води, реагентного господарства та дезінфекції водопровідних мереж), згідно з Правилами технічної експлуатації систем водопостачання та каналізації населених пунктів України, які затверджено наказом Держжитлокомунгоспу України № 30 (20231-95), та відповідно до Методики розроблення технологічних нормативів використання води на підприємствах водопровідно-каналізаційного господарства України, затвердженої наказом Держбуду України № 161.

Норми витрат води (готової продукції) в системах подачі і розподілу води після розрахунку затверджуються органами виконавчої влади на місцях.

Витрати на очищення, оброблення та транспортування купованої води, її реалізацію абонентам відносяться до відповідних статей собівартості ("Сировина та матеріали", "Паливо та електроенергія для використання з технологічною метою", "Витрати на оплату праці" тощо).

До статті "Витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання", крім витрат Типової номенклатури, підприємства водопровідно-каналізаційного господарства включають:

- витрати на обслуговування інформаційно-обчислювального комплексу з програмним забезпеченням;
- витрати на аварійно-відновлювальні роботи (матеріали, запасні частини, заробітна плата робітників аварійних бригад з відрахуваннями на соціальні заходи, витрати на оплату проїзду обхідників, енергоресурси тощо) в тій частині, яка не відноситься до капітальних витрат, за винятком аварій, що відносяться до надзвичайних ситуацій.

Згідно з Тимчасовим класифікатором надзвичайних ситуацій до них відносяться:

- аварії на каналізаційних системах, теплових мережах, у системах водопостачання населенню питної води, що призвели до збільшення об'єму стічних вод і концентрації забруднених речовин більше ніж у 10 разів;
- аварії на очисних спорудах стічних вод промислових підприємств з масовим викидом забруднюючих речовин в обсязі перевищення ГДК в 10 разів і більше.



До статей "Загальновиробничі витрати" та "Адміністративні витрати" на підприємствах водопровідно-каналізаційного господарства, крім витрат типової номенклатури, також відносяться:

- витрати на оплату послуг банківських установ та розрахункових центрів по прийманню та розробленню платежів від населення при прийманні платежів Водоканалом;

- будь-які витрати платника податків, що пов'язані з утриманням та експлуатацією основних фондів природоохоронного призначення, включаючи санітарні та охоронні зони, які знаходяться в його власності або на балансі;

- витрати на утримання територій санітарних зон охорони (охорона, озеленення, освітлення, утримання в належному санітарному стані тощо).

До статті "Інші операційні витрати", крім витрат типової номенклатури, відносяться відрахування за геологорозвідувальні роботи відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України № 645.

Калькуляційними одиницями для підприємств водопровідно-каналізаційного господарства є один кубометр води та один кубометр стічних вод.

До собівартості послуг підприємств теплового господарства включаються витрати на виробництво теплової енергії і гарячої води та подачу їх споживачам.

Облік і калькулювання собівартості робіт та послуг підприємств теплового господарства здійснюється за видами продукції та за стадіями технологічного процесу (виробництво, подача) на одиницю відпущеної продукції, якими є 1 гікакалорія теплової енергії та 1 м<sup>3</sup> гарячої води (тільки за наявності відкритої системи гарячого водопостачання).

При калькулюванні витрат у собівартості теплової енергії виділяються умовно-змінні витрати: "Паливо, електроенергія та покупне тепло", які залежать від обсягів споживання теплової енергії (зима, літо). Умовно-постійні витрати: усі інші, які не залежать від обсягів споживання теплової енергії.

До статей "Сировина та матеріали" підприємства теплового господарства включають:

- витрати на воду, що використовується для заповнення теплових мереж, підживлення котлоагрегатів, промивання фільтрів при хімічному очищенні води, а також на господарські потреби в межах діючих нормативів;

- вартість холодної води, що використовується для подачі в систему гарячого водопостачання (тільки за наявності відкритої системи підігріву води для гарячого водопостачання);

- межі витрат тепла в системах подачі і розподілу регламентовані "Галузевою методикою нормування питомих витрат паливно-енергетичних";

- ресурси при виробленні теплової енергії в комунальній теплоенергетиці", затверджені наказом Держбуду України № 290.

До статей "Витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання", крім типових витрат, підприємства теплового господарства включають:

- витрати на ремонт, промивання, гідравлічну перевірку, щорічну наладку котлоагрегатів, теплових мереж, електричного обладнання, коефіцієнт виробничої потужності та амортизації, проведення паспортизації будівель, обладнання, теплових мереж, що знаходяться на балансі підприємств теплового господарства;

- витрати на обстеження технічного стану теплових мереж, обладнання приладів обліку теплової енергії, паспортизацію теплового навантаження споживачів теплової енергії та приладів обліку;

- витрати на обслуговування інформаційно-обчислювального комплексу з програмним забезпеченням.

До загальновиробничих та адміністративних витрат на підприємствах теплового господарства залежно від їх структури управління також відносяться:

- витрати на оплату послуг банківських установ та розрахункових центрів за приймання та розробку платежів від населення, якщо приймає плату теплове господарство або за його дорученням виконавець послуг чи розрахунковий центр;

- витрати на утримання територій санітарних зон охорони (охорона, озеленення, освітлення, утримання в належному санітарному стані тощо).

Калькуляційними одиницями для підприємств теплового господарства є одна гігакалорія тепла. [45, с. 99]

Собівартість послуг міськелектротранспорту являє собою виражену у вартісній формі сукупність витрат, пов'язаних із забезпеченням технологічного процесу перевезення пасажирів.

Облік і калькулювання собівартості послуг проводиться за видами перевезень (трамвай, тролейбус) та за стадіями технологічного процесу.

Групування витрат, пов'язаних з експлуатацією міського електротранспорту, здійснюється за такою номенклатурою статей калькуляції:

До статті "Енергія для використання з технологічною метою" включається вартість електроенергії, що одержується зі сторони і використовується для забезпечення роботи рухомого складу, а також витрати на перетворення змінного електричного струму.

До статті "Витрати на оплату праці" відносяться витрати на оплату праці водіїв, кондукторів пасажирських вагонів (трамваїв, тролейбусів) за період їх роботи на лінії.

До статті "Відрахування на соціальні заходи" відносяться відрахування на соціальні заходи від заробітної плати водіїв, кондукторів пасажирських вагонів (трамваїв, тролейбусів) відповідно до встановлених законодавством норм (соціальне страхування, до Пенсійного фонду, до Фонду сприяння зайнятості населення) .

До статті "Амортизація рухомого пасажирського складу" відносяться витрати на повне відновлення основних виробничих фондів у вигляді амортизаційних відрахувань від балансової вартості трамваїв та тролейбусів за встановленими нормами і порядком.

До статті "Утримання та поточний ремонт енергогосподарства" відносяться витрати на:

- амортизаційні відрахування на повне відновлення об'єктів енергогосподарства (кабельні мережі, тягові електропідстанції);

- технічне обслуговування та поточний ремонт об'єктів енергогосподарства;

- оплату праці робітників, які обслуговують енергогосподарство;

- відрахування на соціальні заходи та обов'язкові платежі до фондів відповідно до та у межах норм, передбачених законодавством.

До статті "Утримання служби автоматики та зв'язку" включаються витрати на автоматизацію процесу управління рухом трамваїв і тролейбусів. До них відносяться витрати:

- на оплату праці робітників служби автоматики та зв'язку;

- відрахування на соціальні заходи та обов'язкові платежі до фондів відповідно до та у межах норм, передбачених законодавством;

- амортизаційні відрахування від вартості засобів автоматики та зв'язку;

- на технічне обслуговування і поточний ремонт засобів автоматики та зв'язку.

До статті "Утримання та поточний ремонт трамвайної колії та контактних мереж" включаються витрати на:

- амортизаційні відрахування на повне відновлення трамвайних колій та контактних мереж у межах норм, встановлених законодавством;

- проведення технічного обслуговування та ремонт трамвайної колії;

- оплату праці робітників, які обслуговують і ремонтують трамвайні колії та контактні мережі;

- відрахування на соціальні заходи та обов'язкові платежі до фондів відповідно до та у межах норм, передбачених законодавством.

До статті "Утримання служби (відділу) руху" відносяться витрати на організацію пасажирського руху та утримання диспетчерської служби (заробітна плата диспетчерів, відрахування на соціальні заходи, експлуатаційні витрати по утриманню диспетчерських пунктів тощо).

Загальна сума витрат на утримання служби руху розподіляється між трамвайними і тролейбусними господарствами пропорційно вагонодням у русі та відноситься на собівартість трамвайних і тролейбусних перевезень.

До статті "Експлуатаційні витрати" відносяться витрати:

1. На поточний ремонт пасажирського рухомого складу, його технічне обслуговування, поточний ремонт устаткування (касових апаратів, компостерів, радіообладнання, акумуляторів тощо), а також заміну та відновлення автошин;

2. Вартість використаних мастильних, обтиральних та інших матеріалів, обслуговування рухомого складу та підтримання його в робочому стані;

3. На оплату праці робітників, які проводять технічне обслуговування та ремонт рухомого складу;

4. Вартість використаного палива, електроенергії, води, пари та інших видів енергії на технічне обслуговування та ремонт рухомого складу.

До статті "Загальновиробничі витрати", крім витрат типової номенклатури, відносяться витрати на придбання (друкування) всіх видів проїзних квитків, оплату організаціям комісійних за продаж квитків, утримання пунктів (кіосків) по продажу квитків, оплату праці та відрахування на соціальні заходи від оплати праці продавців квитків, контролерів, транспортні та інші витрати по збиранню контролю виторгу від продажу квитків.

До статті "Загальногосподарські витрати" відносяться витрати, які наведено в типовій номенклатурі.

Калькуляційною одиницею на підприємствах міського електротранспорту є одне пасажироперевезення. При цьому враховується вся кількість пасажирів, включаючи тих, які мають пільги по оплаті за проїзд.

## **5. Облік витрат та доходів житлово-комунального господарства**

Правильне визначення витрат на виробництво і собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) має вирішальне значення для обчислення кінцевого фінансового результату та ефективності діяльності підприємства будь-якої галузі, у т. ч. ЖКГ.

На підприємствах, які надають житлово-комунальні послуги, мають місце специфічні проблеми обліку витрат — необхідність визначення не лише виробничої, а й повної собівартості послуг, що обумовлено державним регулюванням тарифів, взаєморозрахунками між підприємствами ЖКГ і т. ін.

Витрати підприємств ЖКГ, як і інших галузей, обліковують окремо за видами діяльності: операційні, фінансові, інвестиційні та інші звичайні витрати, витрати на сплату податку на прибуток, надзвичайні витрати. Частка неопераційних витрат досить незначна: вона становить менше 1% від загальної суми витрат у підгалузях, діяльність яких пов'язана з наданням житлово-комунальних послуг - експлуатація житла, тепло- та водопостачання і водовідведення, до деякої міри санітарна очистка міст та обслуговування ліфтів. Операційні витрати групують, як і у інших галузях, за елементами і статтями, але склад кожного елемента та співвідношення статей витрат відрізняються.

Так, у структурі витрат у підгалузях водопостачання та теплоенергетики переважають матеріальні витрати, але це пов'язано лише з великою часткою витрат на електроенергію, паливо й інші енергоносії: вони становлять до 70% усіх матеріальних витрат у підгалузі водопостачання і до 90% — у підгалузі теплозабезпечення. Серед інших матеріальних витрат у підгалузі водопостачання досить висока частка витрат на куповану

воду — до 20%, тоді як витрати власне на матеріали становлять лише близько 3% усіх матеріальних витрат.

На підприємствах з обслуговування житла частка витрат на матеріали не дуже суттєва — менше чверті всіх витрат, з них витрати на електроенергію для обслуговування ліфтів, опалення й освітлення місць загального користування становлять 25—30%, а витрати на матеріали для ремонту житлового фонду — до 15%.

Житлово-комунальне господарство займає третє місце за рівнем споживання енергоносіїв (після металургійної та хімічної промисловості). Особливо це стосується підгалузей тепло- та водопостачання. При цьому витрати енергоресурсів підчас виробництва і надання житлово-комунальних послуг у 2-3 рази вищі, ніж у країнах Європейського Союзу, що обумовлено зношеністю та аварійним станом основних засобів галузі, застарілими технологіями й матеріалами.

У ЖКГ на багатьох підприємствах не обліковують окремо витрати на збут, а у житлових організаціях здебільшого не обліковують окремо загальновиробничі витрати. [6, с. 5]

Витрати підприємств ЖКГ відшкодовують населення та інші підприємства (споживачі комунальних послуг) у складі затверджених тарифів. При цьому підприємства ЖКГ, які надають комунальні послуги, отримують оплату безпосередньо за ці послуги, а житлові організації — квартирну плату (плату за утримання будинків), за рахунок якої відшкодовуються не тільки їх витрати (на прибирання місць загального користування та прибудинкової території, поточний ремонт, заміну електроламп, придбання інвентаря тощо), а й витрати сторонніх організацій - за вивіз сміття, обслуговування ліфтів, пожежну безпеку, дезінсекцію, дератизацію тощо. Склад витрат житлових організацій, що включаються до квартирної плати, визначається «Порядком формування тарифів на послуги з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій», затвердженим постановою КМУ від 12.07.2005 р. № 560. Усі ці витрати можна згрупувати за такими напрямками:

- прибирання сходових клітин, прибудинкової території, підвалів тощо;
- ремонт конструктивних елементів і технічних пристроїв будинків, обладнання дитячих та інших майданчиків;
- послуги, що надаються нежитловими організаціями (технічне обслуговування ліфтів, систем протипожежної автоматики, вивезення відходів, дератизація тощо);
- інші послуги: обслуговування внутрішньобудинкових систем, підготовка житлових будинків до експлуатації в осінньо-зимовий період тощо.
- інші послуги: обслуговування внутрішньобудинкових систем, підготовка житлових будинків до експлуатації в осінньо-зимовий період тощо.

Крім того, за рахунок квартирної плати відшкодовуються: амортизація обладнання, витрати на банківське розрахунково-касове обслуговування та ін.

Заборгованість перед комунальними підприємствами, оплата послуг яких здійснюється у складі квартирної плати, у житлових організаціях відображають такими проведеннями:

1) нараховано заборгованість підприємствам із санітарної очистки (за касовим методом обліку ПДВ):

Д-т рах. 23, 644 - К-т субрах. 631;

2) погашено нараховану заборгованість:

а) Д-т субрах. 631 - К-т субрах. 311;

б) Д-т субрах. 641 - К-т субрах. 644.

Тарифи на житлово-комунальні послуги регульовані, тому при їх визначенні треба передбачати відшкодування не лише прямих, а й усіх інших операційних витрат, тобто повної собівартості послуг. При цьому адміністративні витрати розподіляють на кожен об'єкт калькулювання аналогічно загальновиробничим, а витрати на збут прямо відносять

на відповідні види послуг або розподіляють залежно від питомої ваги, обсягу або виробничої собівартості продукції.

Калькулювання собівартості одиниці послуг (робіт) на підприємствах ЖКГ здійснюють з урахуванням специфіки підгалузей відповідно до «Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства», затверджених наказом Держбуду України від 06.03.2002 р. № 47.

Специфічними статтями витрат і калькуляційними одиницями у підгалузях ЖКГ є такі.

Теплове господарство: специфічні статті витрат — утримання територій санітарних зон, використання води на технологічні цілі (заповнення теплових мереж, промивка фільтрів тощо), витрати на енергоносії, ремонт, промивку, налагодження котлоагрегатів, теплових мереж, обстеження технічного стану теплових мереж, обладнання приладів обліку теплової енергії тощо; калькуляційна одиниця — 1 гкал тепла.

Водопровідно-каналізаційне господарство: витрати групують за видами послуг (водопостачання та водовідведення) і стадіями технологічного процесу (підйом води, її очищення, доставка споживачам, водовідведення, очищення стоків); специфічні статті витрат — витрати на воду для власних потреб, на утримання територій санітарних зон, аварійно-відновлювальні роботи (за винятком аварій, що належать до надзвичайних ситуацій); калькуляційні одиниці — 1 м<sup>3</sup> води, 1 м' стічних вод.

Санітарна очистка міст: специфічні статті витрат — витрати на вивіз сміття, його захоронення, знищення; калькуляційна одиниця — 1 м<sup>3</sup> сміття.

Житлове господарство: калькуляційна одиниця — 1 м<sup>2</sup> загальної площі житлових будинків. У житлових організаціях калькуляцію 1 м- складають зазвичай тільки щодо приміщень, які надають в оренду. Водночас у житлових організаціях нормується більшість робіт і складаються калькуляції, наприклад, вартості обслуговування внутрішньобудинкових мереж слюсарем-сантехніком певного розряду на нормативну кількість квартир, вартості обслуговування нормативної площі двірником, прибиральницею тощо. Багато проблем при визначенні витрат пов'язано із втратами води і тепла в мережах, недосконалістю приладів обліку води і тепла, наявністю в одному будинку квартир, у яких встановлено та не встановлено прилади обліку і т. ін. Певні проблеми виникають з переведенням витрат на підігрів 1 м<sup>3</sup> води у витрати на одну гікалорію тепла тощо.

Кореспонденція рахунків з обліку витрат підприємств ЖКГ аналогічна обліку витрат в інших підприємствах виробничої сфери, тому тут не розглядається.

Особливістю обліку доходів у ЖКГ є різноманітність їх складу, джерел надходження, порядку визнання у бухгалтерському та податковому обліку, порядку оподаткування.

Доходи від надання послуг населенню та підприємствам визнаються при нарахуванні заборгованості споживачів за отримані послуги і відображаються в обліку як звичайна реалізація таких послуг. У той же час доходи за рахунок окремих надходжень цільового фінансування визнаються у різні часові періоди:

а) доходи від дотацій - при їх одержанні, тобто при зарахуванні коштів на рахунки підприємства;

б) доходи від субсидій і пільг населенню - одночасно з визнанням витрат, пов'язаних з отриманням таких доходів, тобто при нарахуванні заборгованості пільгових категорій споживачів послуг;

в) доходи від цільового фінансування капітальних вкладень — одночасно з нарахуванням амортизації безоплатно одержаних (придбаних або створених за рахунок цільових надходжень) основних засобів;

г) інших видів цільового фінансування - одночасно з витрачанням отриманих коштів.

У житлових організаціях не визнаються доходами надходження на користь інших організацій, тобто плата за комунальні послуги, яка надходить на рахунки житлової організації, а потім підлягає перерахуванню підприємствам тепло-, водопостачання і водовідведення.

Специфічним видом доходів підприємств ЖКГ може бути фінансування з бюджету та з інших джерел на усунення наслідків аварій, пов'язаних з великим ступенем зношеності мереж тепло-, водопостачання і водовідведення та інших основних засобів ЖКГ.

Специфіка відображення деяких доходів підприємств ЖКГ на рахунках полягає в такому:

— доходи від більшості видів цільового фінансування відображають на субрахунку 718 як доходи від безоплатно отриманих оборотних активів;

— доходи від субсидій малозабезпеченим верствам населення та компенсації пільг деяким категоріям споживачів комунальних послуг доцільно відображати на субрахунку 703, оскільки це доходи від реалізації послуг підприємств ЖКГ;

— доходи від надання в оренду основних засобів житлові організації відображають на субрахунку 703 (як доходи від основної діяльності), а інші підприємства ЖКГ — на субрахунку 713 (як доходи від оперативної оренди);

— транзитні платежі, які отримують житлові організації в оплату комунальних послуг і відразу перераховують відповідним підприємствам-постачальникам цих послуг, в житловій організації відображають при їх нарахуванні одночасно за кредитом субрахунки 703 і за дебетом субрахунки 704 (як вирахування з доходу).

## ЛЕКЦІЯ 7: ОБЛІК НА МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

1. Особливості організаційно-правової діяльності малих підприємств.
2. Основи бухгалтерського обліку на малому підприємстві
3. Проста форма обліку
4. Спрощена форма обліку
5. Фінансова звітність малих підприємств

### 1. Особливості організаційно-правової діяльності малих підприємств

Перш ніж перейти до розгляду питань, що стосуються бухгалтерського обліку на малому підприємстві, необхідно з'ясувати, які саме підприємства слід вважати малими.

Так, межі типу підприємства залежать від законодавчо встановлених органами державної влади критеріїв, що становлять суть цього поняття. **Як правило, загальними показниками**, на основі яких суб'єкти ринкової економіки відносяться до суб'єктів малого підприємництва, є **чисельність персоналу, розмір статутного капіталу, величина активів, обсяг обороту і ін.**

Критерії визнання малих підприємств в Україні встановлені в Господарському кодексі України.

**Так, ч. 3 ст. 55 ГКУ встановлено:**

Суб'єкти господарювання залежно від **кількості працюючих та доходів від будь-якої діяльності за рік** можуть належати до суб'єктів малого підприємництва, у тому числі до суб'єктів мікропідприємництва, середнього або великого підприємництва.

**Суб'єктами малого підприємництва є:**

**фізичні особи**, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи – підприємці та **юридичні особи** - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких **середня кількість працівників за звітний**

період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом НБУ;

Говорячи по малі підприємства в Україні слід зауважити, що не варто ототожнювати поняття "мале підприємство" і "суб'єкт малого підприємництва", оскільки суб'єктом малого підприємництва можуть бути і фіз. особи, які, у свою чергу, не можуть відноситися до малих підприємств.

Підприємство є юридичною особою, має відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в установах банків, печатку із своїм найменуванням та ідентифікаційним кодом.

Так **Методичними рекомендаціями N 422**, регулюючими порядок ведення реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, **встановлено, що до малих підприємств відносяться - юрособи** – суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми і форми власності (окрім банків) з ознаками суб'єктів малого підприємництва, що встановлені ГКУ.

Аналізуючи досвід країн, де малі підприємства функціонують досить тривалий час та є невід'ємною частиною національної економіки, можна зробити порівняння критеріїв визнання малих підприємств в Україні, у США країнах Євросоюзу та Азії.

У США не існує чітких критеріїв розподілу на малі та середні підприємства. **Найбільш поширеною є класифікація, запропонована Адміністрацією малого бізнесу США.** Відповідно до цих критеріїв АМБ включає в статистичні звіти в якості малих: у гуртовій торгівлі підприємства з валовим доходом до 22 млн дол. на рік, чисельністю до 100 чол., у роздрібній торгівлі – до 2 млн дол., будівництві – від 7,5 до 12 млн дол., зв'язку – від 2 до 3 млн дол., складському господарстві – до 500 чол., у різних галузях промисловості – від 250 до 1500 чол.

**Канада** у сфері послуг до малих відносить підприємства із **чисельністю** до 49 чоловік і **річним валовим оборотом** до 5 млн дол., у сфері виробництва – до 99 працівників та річним валовим оборотом до 10 млн дол.

Основним критерієм класифікації малих підприємств **країнами ЄС є чисельність найманих працівників і річний показник валового обороту.** В європейській практиці до категорії малих підприємств згідно з додатком I до Розпорядження Європейської Комісії № 70/2001 від 12 січня 2001 р. мікро-, малими та середніми вважаються підприємства, що за попередній фінансовий рік відповідають усім критеріям

#### **Класифікація підприємств згідно з рекомендаціями ЄС**

підприємства		мікро-	малі	середні
працівників		< 10 чол.	< 50 чол.	< 250 чол.
річний оборот	або	=< 2 млн євро	=< 10 млн євро	=< 50 млн євро
загальний річний баланс		=< 2 млн євро	=< 10 млн євро	=< 43 млн євро

Юридично в **Японії** до малих відносять підприємства з відповідними граничними показниками **чисельності працівників і розміру статутного капіталу:**

- промисловості – до 300 чоловік і 2844 тис. дол.;
- в оптовій торгівлі – до 100 чоловік і 948 тис. дол.;
- у роздрібній торгівлі – до 50 чоловік і 474 тис. дол.;
- у сфері послуг – до 100 чоловік і 474 тис. дол.

У **КНР до малих відносять** підприємства із чисельністю до 99 чоловік. Нормативні документи **Індії** до мікропідприємств відносять підприємства, **вартість активної частини основних фондів** яких складає до 22 тис. дол., до малих – 55 тис. дол.

У **Російській федерації** залежно від виду діяльності до малих відносять підприємства із **чисельністю** до 30 чоловік – невиробнича сфера, 50 – інші галузі виробничої сфери, 60 – наука та наукове обслуговування, 100 – промисловість і будівництво.

## 2. Організація бухгалтерського обліку на малому підприємстві

Так, узагальнення інформації про господарські операції малі підприємства за власним вибором можуть здійснювати по **простій** (що використовує лише два реєстри бухгалтерського обліку) і **спрощеній** (що використовує шість реєстрів бухгалтерського обліку) **формі бухгалтерського обліку**,

Інформація у реєстрах систематизується **методом подвійного запису (як говорять практики – бухгалтерськими проводками)** за допомогою Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Мінфіну України **N 422** від 25.06.2003 р.

Тепер кілька загальних вимог до порядку оформлення та внесення даних до реєстрів бухгалтерського обліку.

**По-перше, інформація до реєстрів заноситься у вигляді бухгалтерських проводок.** Але проводки можуть бути складені по кожній окремій операції на підставі первинних документів або по групі однорідних за своїм економічним змістом операцій. Як правило, в реєстрах бухгалтерського обліку МП не міститься аналітичної інформації, тому, перш ніж занести до реєстру яку-небудь проводку і вказати по ній певну суму, необхідно згрупувати (підсумувати) всі однорідні операції (операції, що відображаються в бухгалтерському обліку однією і тією самою бухгалтерською проводкою) і тільки після цього занести до відповідного реєстру таку проводку на загальну суму. **Таким чином, у ланцюжку, що з'єднує первинну документацію зі звітністю, між первинними документами та реєстрами бухгалтерського обліку має бути ще одна ланка - зведена документація** (різні відомості, аркуші-розшифровки та інші зведені документи). Такого роду зведені документи, як правило, **не мають типової форми** та розробляються підприємствами самостійно, з урахуванням їхньої специфіки.

**По-друге, всі реєстри бухгалтерського обліку складаються щомісяця**, отже, всі зведені документи, про які ми говорили вище, так само повинні складатися щомісяця.

**По-третє, всі первинні документи, на підставі яких здійснені записи в реєстрах, комплектуються за кожним реєстром окремо в хронологічному та систематичному порядку**, після чого нумеруються і зшиваються (переплітаються) із зазначенням їхньої належності до відповідного реєстру та періоду. Якщо по первинній документації, що відноситься до того чи іншого реєстру, спочатку складається зведена документація, підсумкові дані якої потім переносяться до реєстру, то вона (первинна документація) комплектується за кожним зведеним документом окремо в тому самому хронологічному та систематичному порядку.

Якщо дані первинного документа відображаються безпосередньо в реєстрі, то після здійснення такої операції первинний документ контується з позначенням на ньому номера відповідного реєстру та порядкового номеру запису (номеру рядка), в якому міститься інформація, перенесена з первинного документа до реєстру.

Якщо первинна документація комплектується спочатку по зведених документах, до яких вона включена, то номер реєстра і номер запису вказується на окремому аркуші, в якому також зазначається вся необхідна аналітична інформація (як правило, всі підсумкові бухгалтерські проводки, що переносяться до реєстру). Такий аркуш підшивається до укомплектованих первинних документів, і тільки після цього підсумкові дані, у ньому зазначені, переносяться до відповідного реєстру.

**По-четверте Господарські операції відображаються в реєстрах бухгалтерського обліку за той звітний період, в якому операції відбулися.** Інформація про господарські операції з реєстрів бухгалтерського обліку використовується для складання фінансової звітності, інвентаризаційної і аналітичної роботи.

**По-п'яте Господарські операції на малих підприємствах відображаються в реєстрах бухгалтерського обліку в гривнях і копійках, а реєстри, в яких систематизовані операції в іноземних валютах, — у відповідних вимірниках іноземної валюти.**



**По-шосте** реєстри бухгалтерського обліку по завершенні їхнього оформлення мають бути підписані головним бухгалтером МП.

Документування господарських операцій, складання і зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку і виправлення в них помилок малі підприємства здійснюють згідно Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну України № 88 від 24.05.95 р. При цьому для виправлення помилки в реєстрах бухгалтерського обліку за минулий період складається **Бухгалтерська довідка**, форма якої приведена в Методрекомедаціях по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Мінфіну України № 356 від 29.12.2000р.

У бухгалтерському обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань і фактів фінансово-господарської діяльності підприємств застосовується План рахунків, спрощений План рахунків, а також Інструкція N 291. Варто зауважити, що спрощений План рахунків має **рекомендаційний, а не обов'язковий характер**, тому підприємства вирішують самостійно, який з них застосовувати.

Проте відзначимо, що саме використання **спрощеного Плану рахунків є підставою для застосування на сьогодні реєстрів бухгалтерського обліку для малих підприємств.**

Спрощений План рахунків має ряд характерних особливостей, що визначають особливості узагальнення інформації про господарські процеси:

- рахунки спрощеного Плану рахунків застосовуються, як правило, для обліку і узагальнення інформації **про групу активів, капіталу і зобов'язань**;
- у спрощеному Плані рахунків немає окремого синтетичного рахунку для обліку товарів. Так, облік товарів, транспортно-заготівельних витрат і торгової націнки ведеться на рахунку 26 "Готова продукція";
- у спрощеному Плані рахунків відсутні рахунки 17 "Відстрочені податкові активи" і 54 "Відстрочені податкові зобов'язання", оскільки суб'єкти малого підприємництва не обчислюють тимчасових різниць по податку на прибуток, які враховуються на вказаних рахунках Плану рахунків;
- із спрощеного Плану рахунків виключено рахунки 8 класу, згідно з Наказом Міністерства фінансів України N 664 від 31.05.2011 р.

**При цьому облік і узагальнення інформації про позабалансові активи і зобов'язання ці підприємства здійснюють з використанням позабалансових рахунків класу 0 Плану рахунків.**

**Записи на рахунках бухгалтерського обліку спрощеного Плану рахунків і на позабалансових рахунках для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань, про доходи і витрати, фактах фінансово-господарської діяльності малі підприємства здійснюють відповідно до Інструкції N 291.**

### **3. Проста форма обліку**

Проста форма бухгалтерського обліку передбачає використання двох реєстрів Журналу обліку господарських операцій (додаток 1 до *Методичних рекомендацій N 422*) та Відомість 3-м. При цьому така форма бухгалтерського обліку застосовується малими підприємствами з **незначним документообігом (кількістю господарських операцій), що здійснюють діяльність по виконанню нематеріаломістких робіт і послуг.**

Розглянемо порядок відображення цих операцій у реєстрах бух. обліку.

*Наприклад .*

*03.10. 2013. МП «Вікторія» відвантажило ТОВ «Спектр» готову продукцію на суму 19200 грн. (в т.ч. ПДВ). Оплата за продукцію відповідно до даних виписки банку надійшла 06.10. 2013р.*

У Журналі обліку господарських операцій записи здійснюються на підставі первинних і зведених облікових документів, відомостей нарахування заробітної платні і амортизації і тому подібне з віддзеркаленням суми операції на рахунках бухгалтерського обліку. **При необхідності запису господарських операцій продовжуються у вкладних листах в Журнал** (додаток 2 до Методичних рекомендацій N 422).

**Журнал ведеться щомісячно.** Дані рядки "Сальдо на кінець місяця" з Журналу за попередній місяць переносяться в рядок "Сальдо на початок місяця" Журналу за звітний місяць по кожному рахунку бухгалтерського обліку. У графі 3 "Зміст операції" в хронологічній послідовності позиційним способом відображаються господарські операції звітного місяця з вказівкою суми операції в графі 4 і одночасно в графі "Дебет" і "Кредит" двох рахунків бухгалтерського обліку відповідних видів активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів і витрат.

Підсумкові дані в Журналі визначають підрахунком суми оборотів по дебету і по кредиту всіх рахунків бухгалтерського обліку і висновком сальдо на кінець місяця (графи 5 - 46). Суми дебетових і кредитових оборотів за місяць повинні бути однаковими і рівні сумі з графі 4 "Сума господарської операції" в рядку "Всього оборотів за місяць".

Для аналітичного обліку розрахунків по оплаті праці з дебіторами і кредиторами малі підприємства застосовують Відомість 3-м (додаток 5 до Методичних рекомендацій N 422), підсумкові дані якої (без повторення записів, здійснюваних в Журналі безпосередньо з первинних документів) заносяться в Журнал обліку господарських операцій з позначенням в графі 3 "Відомість 3-м".

#### 4. Спрощена форма обліку

Спрощена форма бухгалтерського обліку передбачає узагальнення інформації про господарські операції у таких регістрах бухгалтерського обліку:

<b>Відомість 1-м</b> (додаток 3 до Методичних рекомендацій N 422) Розділ I. Облік готівки і грошових документів Розділ II (зворотна сторона). Облік грошових коштів та їх еквівалентів	на 2 сторінках формат А3
<b>Відомість 2-м</b> Облік запасів (додаток 4 до Методичних рекомендацій N 422)	на 2 сторінках формат А3
<b>Відомість 3-м</b> (додаток 5 до Методичних рекомендацій N 422) Розділ I. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами за податками й платежами, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів Розділ II (зворотна сторона). Облік розрахунків з оплати праці	на 2 сторінках формат А3
<b>Відомість 4-м</b> (додаток 6 до Методичних рекомендацій N 422) Розділ I. Облік необоротних активів та амортизації (зносу) Розділ II (зворотна сторона). Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів	на 2 сторінках формат А3
<b>Відомість 5-м</b> (додаток 7 до Методичних рекомендацій N 422) Розділ I. Облік витрат Розділ II. Облік витрат на виробництво Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів	на 4 сторінках формат А3
<b>Оборотно-сальдова відомість</b> (додаток 8 до Методичних рекомендацій N 422)	на 1 сторінці формат А3

Ознайомимось детально з кожним із названих регістрів

Малі підприємства, що використовують спрощену форму обліку, систематизують інформацію про наявність і рух готівки, грошових коштів на рахунках в банках,

**еквівалентів грошових коштів, грошових коштів в дорозі і грошових документів у Відомості 1-м.**

Розділ I. Облік наявних грошових коштів і грошових документів;

Розділ II. Облік грошових коштів і їх еквівалентів;

У розділі I Відомості 1-м записуються операції з готівкою і грошовими документами по дебету і кредиту рахунку 30 "Каса", в розділі II — операції на рахунках в банках, в дорозі, еквівалентів грошових коштів по дебету і кредиту рахунку 31 "Рахунку в банках".

У рядку 3 при необхідності до початку записів указується об'єкт обліку (каса, поточний рахунок, грошові кошти в дорозі), а в графі 4 або 5 — відповідне сальдо на початок місяця, відносно якого здійснюються записи про господарські операції з підсумовуванням місячних оборотів і визначенням сальдо на кінець місяця.

Записи у Відомості 1-м здійснюються на підставі первинних і зведених облікових документів (звітів касира і прикладених до них прибуткових і витратних касових ордерів, виписок банку і прикладених до них документів і т.п.) по кореспондуючих рахівницях в хронологічному порядку.

Слід зазначити, що Відомість 1-м ведеться окремо для кожної іноземної валюти (з вказівкою назви іноземної валюти).

Сальдо відповідних рахунків бухгалтерського обліку у Відомості 1-м на кінець поточного місяця визначається додаванням до сальдо на початок місяця суми дебетових оборотів за місяць і вирахуванням суми кредитових оборотів за місяць. Сальдо звіряється з відповідними документами, підтверджуючими останню господарську операцію місяця (звітами касира, виписками банку і т.п.).

#### **Облік запасів**

**Відомість 2-м** Облік запасів (додаток 4 до *Методичних рекомендацій N 422*);

Інформація про наявність і рух сировини і матеріалів, напівфабрикатів і комплектуючих виробів, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів і матеріалів, переданих в переробку, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, інших матеріалів, тваринних на вирощуванні і відгодівлі, малоцінних і швидкозношуваних предметів, готової продукції і товарів систематизує у **Відомості 2-м**.

Відомість 2-м використовується для віддзеркалення оборотів по дебету і кредиту рахунків 20 "Виробничі запаси" і 26 "Готова продукція".

Тобто все те, для чого в Плані рахунків "великих" підприємств відведено три рахунки (20; 21 і 22) і 17 субрахунків. Така мінімізація зручна, якщо мале підприємство використовує у своїй діяльності невелику кількість видів запасів, і їхня номенклатура незначна. Якщо ж це не так, то по рахунку 20 доводиться відкривати субрахунки для обліку окремих видів запасів.

По рахунку 26 "Готова продукція", крім безпосередньо готової продукції так само враховуються товари, транспортно-заготівельні витрати й торгова націнка. По даному рахунку, на відміну від рахунка 20, питання про відкриття субрахунків не стоїть. Вони, як правило, відкриваються, якщо мале підприємство здійснює роздрібну торгівлю, в обов'язковому порядку.

Крім цього, необхідно відзначити, що аналітичний облік запасів, який здійснюється у Відомості 2-м, має вестися в розрізі не тільки рахунків і субрахунків, але й у розрізі матеріально відповідальних осіб і місць збереження запасів.

Залежно від того, скільки відкрито субрахунків по рахунках 20 і 26, скільки найменувань запаси на них враховуються, а так само те, скільки матеріально відповідальних осіб і місць збереження запасів є на підприємстві, **обирається варіант оформлення Відомості 2-м**.

**Варіант 1.** Щомісяця відкривається одна Відомість 2-м, до якої заноситься вся наявна аналітична інформація про наявність і рух запасів у розрізі бухгалтерських рахунків і матеріально відповідальних осіб (місць збереження). Цей варіант прийнятний у

тому випадку, якщо мале підприємство у своїй діяльності використовує **незначну кількість видів і найменувань запасів і має невелику кількість матеріально відповідальних осіб** (місць збереження запасів).

**Варіант 2.** Щомісяця по кожному рахунку або субрахунку відкривається окрема **Відомість 2-м**, до якої заноситься аналітична інформація про наявність і рух запасів, облік яких здійснюється на цьому рахунку або субрахунку. Аналітична інформація до кожної з відомостей заноситься в розрізі матеріально відповідальних осіб (місць збереження). Для того щоб можна було легко ідентифікувати кожну з Відомостей 2-м з відповідним рахунком або субрахунком, у графі 4 кожної відомості необхідно вказувати, по якому рахунку або субрахунку її складено. **Крім цього оформляється зведена Відомість 2-м**, до якої заносяться підсумкові дані усіх відкритих по рахунках і субрахунках Відомостей 2-м. Цей варіант прийнятний у тому випадку, якщо мале підприємство у своїй діяльності використовує **велику розмаїтість видів і найменувань запасів, але має невелику кількість матеріально відповідальних осіб** (місць збереження запасів).

**Варіант 3.** Він відрізняється від варіанта 2 тим, що до Відомостей 2-м, відкритих по окремих рахунках і субрахунках, заносяться, в розрізі матеріально відповідальних осіб (місць збереження), підсумкові дані з **аркушів-розшифровок**, що відкриваються **по кожній матеріально відповідальній особі** (місцю збереження запасів). У таких аркушах-розшифровках вказуються аналітичні дані з наявності і руху запасів. **Даний варіант прийнятний, а точніше єдино можливий, при великій кількості видів і найменувань запасів і великій кількості матеріально відповідальних осіб** (місць збереження запасів).

На третьому, найбільш складному, варіанті, ми зупинимося. **Розглянемо на прикладі порядок заповнення зазначених реєстрів у тій послідовності, в якій їх повинен заповнювати бухгалтер:** першим заповнюється аркуш-розшифровка, потім - Відомість 2-м по окремому рахунку або субрахунку й насамкінець - зведена Відомість 2-м.

#### **Приклад**

*Припустимо, що МП "Вікторія" має три матеріально відповідальних особи і, відповідно, три місця збереження запасів:*

- 1. Завідувача складом Іваненко І. І.;*
- 2. Начальника будівельної ділянки Петренко П.П.;*
- 3. Начальник виробничого цеху Сидоренко В.В.*

*Відповідно до наказу про облікову політику МП "Вікторія" обрало третій варіант оформлення Відомості 2-м.*

**Відомість 3-м** (додаток 5 до *Методичних рекомендацій N 422*):

Для систематизації господарських операцій по розрахунках з постачальниками і підрядчиками, покупцями і замовниками, з підзвітними лицами, різними дебіторами і кредиторам, з учасниками, по податках і платежах, по розрахунках по єдиному соціальному внеску, по індивідуальному страхуванню і страхуванню майна, по розрахунках по оплаті праці, доходів майбутніх періодів і резерву сумнівних боргів призначена **Відомість 3-м**.

Розділ I. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами по податках і платежах, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів;

Розділ II. Облік розрахунків по оплаті праці;

Так, у Відомості 3-м відображаються обороти по дебету і кредиту рахунків:

- у розділі I — 37 "Розрахунки з різними дебіторами", 55 "Інші довгострокові зобов'язання", 64 "Розрахунки по податках і платежах", 68 "Розрахунки по інших операціях", 69 "Доходи майбутніх періодів";

- у розділі II — 66 "Розрахунки по оплаті праці".

У розділі I Відомості 3-м записи групуються по вказаних в ньому рахунках вписуванням перед початком запису в **графі 3** коди і назва відповідного рахунку бухгалтерського обліку, по якому далі здійснюються записи. Для заповнення **граф 7 і 8 використовуються дані відомостей 1-м, 3-м, 4-м і 5-м.**

При віддзеркаленні розрахунків з дебіторами і кредиторами у відомості відводиться необхідна кількість рядків для впорядкованих записів по розрахунках по кожному дебітору і кредитору з продовженням записів на вкладних листах. Сальдо на кінець місяця визначається по кожному дебітору або кредитору розгорнене і переноситься в **графу 5** (з графи 21) і **графу 6** (з графи 22) розділу I Відомості 3-м на наступний місяць.

Для обліку розрахунків з бюджетом, по єдиному соціальному внеску і іншим видам страхування в графі 3 розділу I указуються види податків, платежів і відрахувань. По кожному виду податків, платежів і відрахувань щомісячно відображаються нараховані і підлягаючі відшкодуванню суми податків і платежів, їх погашення, списання і т.д. Сальдо на кінець місяця визначається окремо по кожному виду податків, платежів і відрахувань (графи 21 і 22) і переноситься в графи 5 і 6 Відомості 3-м на наступний місяць.

У розділі II Відомості 3-м відображаються розрахунки по оплаті праці. Суми, що при цьому не виплати працівникам, по оплаті праці відображаються в **графі 20**, які переносяться по кожному працівнику (позиційним способом) в **графу 4** Відомості 3-м наступного місяця. Не одержана у встановлений для виплати термін сума по оплаті праці відображається у Відомості 3-м в наступних місяцях як заборгованість з позначкою "Депон." у графі 3 з вказівкою дати її депонування.

**Відомість 4-м** (додаток до Методичних рекомендацій N 422):

Для систематизації інформації про наявність, рух і знос необоротних активів (основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів), про капітальні і фінансові інвестиції використовується **Відомість 4-м.**

Розділ I. Облік необоротних активів і амортизації (зносу);

Розділ II. Облік капітальних і фінансових інвестицій і інших необоротних активів;

У Відомості 4-м відображаються обороти по дебету і кредиту рахунків:

- у розділі I — рахунки 10 "Основні засоби" і 13 "Знос необоротних активів";

- у розділі II — рахунки 14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 15 "Капітальні інвестиції", 18 "Інші необоротні активи", 35 "Поточні фінансові інвестиції".

Порядок заповнення даної відомості розглянемо на прикладі.

**Приклади заповнення даної відомості будемо розглядати з допомогою лише роздаткового матеріалу зважаючи на об'ємність її розділів.**

Приклад

*Припустимо, що МП "Вікторія" на 01.10.2013 р. має на балансі наступні об'єкти основних засобів.*

*1. Верстат № 1: первісна вартість - 10000,00 грн., ліквідаційна вартість - 0,00 грн., корисний термін експлуатації - 10 років.*

*2. Верстат № 2: первісна вартість - 8000,00 грн., ліквідаційна вартість - 0,00 грн., корисний термін експлуатації - 12 років.*

*3. Автомобіль "Лада Самара": первісна вартість - 42000,00 грн., ліквідаційна вартість - 2000,00 грн., корисний ресурс виражений у пробігу, що дорівнює 200000 км.*

*Відповідно до наказу про облікову політику МП "Вікторія" обрало для верстатів прямолінійний метод нарахування амортизації, а для автомобіля - виробничий метод.*

*Протягом жовтня 2013 р. були:*

*а) завершені будівельно-монтажні роботи і здійснено пуск в експлуатацію холодильної камери об'ємом 45 м<sup>3</sup>.*

*б) 29 жовтня списано верстат №2 через його непридатність до подальшої експлуатації. Сума нарахованого зносу за даними бухгалтерського обліку на 01.10.2013 р. становить 9700,00 грн.*

Дані про витрати на будівельно-монтажні роботи з цієї холодильної камери групуються в окремій накопичувальній відомості **яка не має типової форми**.

Сам розрахунок амортизації підприємства, у тому числі і малі, здійснюють, як правило, в окремій, нетиповій формі яку розробляють самостійно залежно від особливостей діяльності.

**Приклад заповнення відомості у роздатковому матеріалі**

**Накопичувальна відомість з обліку витрат на здійснення будівництва об'єкта основних засобів "Холодильна камера"**

Стаття витрат	Здійснено витрат за весь період будівництва до 01.10.ц р. (грн.)	Здійснено витрат за жовтень ц. р. (грн.)	Усього витрат за час будівництва (грн.)
Будівельні матеріали	245000,00	35000,00	280000,00
Інші матеріальні витрати	21000,00	1000,00	22000,00
МШП	10600,00	400,00	11000,00
Амортизація будівельних машин і механізмів	36945,00	1055,00	38000,00
Заробітна плата будівельників	78000,00	2000,00	80000,00
Відрахування на соціальні заходи	29484,00	756,00	30240,00
Послуги сторонніх організацій	10560,00	---	10560,00
Інші витрати	7700,00	500,00	8200,00
ПДВ	2000,00	400,00	2400,00 <sup>2</sup>
<b>Усього витрат:</b>	<b>441289,00</b>	<b>41111,00</b>	<b>480000,00</b>

<sup>2</sup> Дана сума при підрахунку підсумку в графі "Усього витрат за час будівництва" не враховується (не додається), оскільки, як ми вже сказали вище, сторнується по закінченні будівництва та до собівартості (первісної вартості) об'єкта основних засобів не включається.

**Розрахунок амортизації по МП "Вікторія"**

Найменування об'єкта	Інвентарний номер	Первісна вартість	Ліквід а-ційна вартість	Метод нарахування амортизації	Норма амортизації на місяць	Зроблено за участю об'єкта	Сума амортизації за місяць	Примітки
Верстат №1	1045764	10000,00	0,00	Прямолінійний	83,33 <sup>3</sup>	---	<b>83,33</b>	Об'єкт списано
Верстат №2	1045879	8000,00	0,00	Прямолінійний	55,55 <sup>4</sup>	---	<b>55,55</b>	---
Автомобіль "Лада Самара"	1055576	42000,00	2000,00	Виробничий	0,20 <sup>5</sup>	1500,0 км	<b>300,00<sup>6</sup></b>	---
Холодильна камера	1047568	480000,00	10000,00	Прямолінійний	2611,11 <sup>7</sup>	---	--- <sup>8</sup>	---
<b>Усього</b>							<b>438,88</b>	---

<sup>3</sup> Визначено як відношення вартості, що амортизується, до терміну корисного використання в місяцях (10000,00 грн. / 120 міс.).

<sup>4</sup> Визначено як відношення вартості, що амортизується, до терміну корисного використання в місяцях (8000,00 грн. / 144 міс.).

<sup>5</sup> Визначено як відношення вартості, що амортизується, до ресурсу (можливого пробігу в кілометрах) ((42000,00 грн. - 2000,00 грн.) / 200000 км).

<sup>6</sup> Сума амортизації, у даному випадку, отримана множенням норми амортизації на здійснену роботу (пробіг автомобіля).

<sup>7</sup> Визначено як відношення вартості, що амортизується, до терміну корисного використання в місяцях ((480000,00 грн. - 10000,00 грн.) / 180 міс.).

<sup>8</sup> Оскільки об'єкт введено в експлуатацію в жовтні, то в даному місяці амортизація не нараховується.

**Відомість 5-м** (додаток до *Методичних рекомендацій N 422*): **Облік доходів, витрат, фінансових результатів, власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів**

Розділ I. Облік витрат;

Розділ II. Облік витрат на виробництво;

Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів;

Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів;

У Відомості 5-м відображаються обороти по дебету і кредиту рахунків:

- у розділі I — рахунки 84 "Витрати операційної діяльності" і 85 "Інші витрати"; **90, 91, 96**

- у розділі II — рахунок 23 "Виробництво";

- у розділі III — рахунки 44 "нерозподілені прибутки (непокриті збитки)", 70 "Доходи", 79 "Фінансові результати";

у розділі IV — рахунки 39 "Витрати майбутніх періодів", 40 "Власний капітал", 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів".

**Приклади заповнення даної відомості будемо розглядати з допомогою лише роздаткового матеріалу зважаючи на об'ємність її розділів.**

Слід зазначити, що *Методичні рекомендації N 422*, прийняті ще в 2003 році, були призначені для ведення реєстрів бухгалтерського обліку суб'єктами підприємницької діяльності з ознаками малих підприємств, тобто всіма юридичними особами, що застосовують П(С)БО 25. **В той же час, з урахуванням змін, внесених в нормативно-правові акти по бухгалтерському обліку за останні 10 років, вказані Методичні рекомендації неабияк застаріли.** Як бачимо, цей документ дотепер передбачає застосування малими підприємствами тільки рахунків класу 8. При цьому, як відомо, спрощений План рахунків в даний час такої можливості не дає.

Нагадаємо, що Наказом N 664 із спрощеного Плану рахунків виключені рахунки класу 8. **Зв'язано це з тим, що в даний час в Звіті про фінансові результати по формах N 2-м і N 2-мс витрати групуються не по елементах витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці і т. п.), а по витратах діяльності (тобто залежно від їх функціонального призначення — виробництво, збут і т. п.).** Такий підхід викликає необхідність застосування рахунків класу 9.

Таким чином, приведений в додатку 7 до *Методичних рекомендацій N 422* перший розділ Відомості 5-м малі підприємства використовувати **не можуть**. Для того, щоб цей розділ відповідав діючому спрощеному Плану рахунків, підприємствам необхідно розробити його **самостійно**.

У графах 4 - 7 розділу II Відомості 5-м відображаються витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) по видах продукції, робіт, послуг (об'єктами витрат), по кредиту цього рахунку в графах 8 - 13 відображається їх списання (кредит рахунку 23).

Наприклад: МП «Вікторія» має такі витрати на виробництво

№ з/п	Вид витрат	Сума, грн.
1	Сировина і матеріали	2000,00
2	Паливо й електроенергія	50,00
3	Інші матеріали	10,00
4	Основна заробітна плата та відпуски	1300,00
5	Відрахування на соціальні заходи	491,40
6	Амортизація основних засобів	150,00
7	Витрати на відрядження	---
8	Витрати на послуги зв'язку	---
Разом:		4001,40

**З рахунку 23 "Виробництво"** щомісячно малі підприємства, що здійснюють виробництво готової продукції, списують в дебет рахунку 26 "Готова продукція" (графа 8 розділу II) суму витрат, що відносяться до прийнятої готової продукції, або всю суму витрат на виробництво продукції без оцінки залишків незавершеного виробництва.

**Малі підприємства, що здійснюють діяльність по виконанню робіт і послуг**, з кредиту рахунку 23 щомісячно відображають по дебету рахунку 79 "Фінансові результати" суму витрат, що відносяться до робіт і послуг, визнаних доходами, або всю суму витрат без оцінки залишків незавершеного виробництва.

Списання собівартості реалізованої готової продукції щомісячно з кредиту рахунку 26 "Готова продукція" (у Відомості 2-м) може здійснюватися в дебет рахунку 79 "Фінансові результати" на суму, визначену з урахуванням вартості залишку нереалізованої готової продукції, або на всю суму без розділення на собівартість залишків готової продукції.

Малі підприємства, які собівартість реалізованої готової продукції списують без розділення на собівартість залишку готової продукції, оцінюють залишок готової продукції за справедливою вартістю за даними кількісного обліку руху готової продукції. Певна вартість залишку готової продукції відображається по дебету рахунку 26 (Відомість 2-м) і кредиту рахунку 79 (рядок 6 розділу III Відомість 5-м).

**Розділ III Відомості 5-м** призначений для систематизації інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності, про фінансові результати від звичної діяльності і надзвичайних подій, про нерозподілені прибутки (непокритих збитках).

**Записи в графах 11 - 15** цього розділу здійснюються: з кредиту рахунку 70 — в рядках 1 - 5; з кредиту рахунку 79 — в рядку 6; з кредиту рахунку 44 — в рядку 7.

Для заповнення **графі 5 розділу III** в якій вказуються дебетові обороти без їх розшифровки, використовуються дані:

- Відомості 1-м (з кредиту рахунку 30), Відомості 3-м (з кредиту рахунків 37, 64, 68) і розділу III Відомості 5-м (з кредиту рахунку 79) — для рядків 1 - 4;

- Відомості 2-м (з кредиту рахунку 26), розділу I Відомості 5-м (з кредиту рахунків 84 і 85), розділу II Відомості 5-м (з кредиту рахунку 23) і розділу III Відомості 5-м (з кредиту рахунків 44 і 70) — для рядка 6;

- Відомості 3-м (з кредиту рахунку 68), розділу III Відомості 5-м (з кредиту рахунків 44 і 79) і розділу IV Відомості 5-м (з кредиту рахунку 40) — для рядка 7.

Розглянемо порядок заповнення її **останнього, 4-го розділу**, що відображає операції по рахунках 39 "Витрати майбутніх періодів", 40 "Власний капітал" та 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів".

Заповнення даного розділу Відомості 5-м починається із зазначення дебетового й кредитового сальдо на початок місяця<sup>3</sup> в графах 3 й 4 відповідно. Дані про початкове сальдо беруться з аналогічної форми за попередній місяць із граф 15 й 16. Далі заноситься інформація про дебетові обороти, яка вказується в графі 6. Особливістю надання інформації про дебетові обороти в даній відомості полягає в тому, що її розшифровка (в кореспонденції з яким рахунком була проведена дана сума обороту по дебету) дається



вертикально. Тобто для кожної підсумкової (за місяць) суми дебетового обороту із кредиту якого-небудь окремого рахунку або субрахунку приділяється один рядок (дивися нижче).

На відміну від дебетового обороту, розшифровка кредитового здійснюється традиційно для такого роду документів, горизонтально.

Розглянемо на прикладі порядок заповнення 4-го розділу Відомості 5-м.

*Припустимо, що МП "Вікторія" у жовтні 2013 р. здійснило:*

- 1) збільшення свого статутного капіталу на 100000,00 грн.;
- 2) один із засновників МП "Вікторія" погасив свої зобов'язання по внесках до статутного фонду у сумі 20000,00 грн. шляхом внесення готівкових коштів до каси банку для зарахування їх на поточний рахунок підприємства.

Підсумкові записи з відомостей переносяться в **оборотно-сальдову відомість** (додаток 8 до *Методичних рекомендацій N 422*), яка використовується для узагальнення даних реєстрів бухгалтерського обліку по кожному рахунку бухгалтерського обліку. Відомість складається щомісячно, перенесенням кредитових оборотів по реєстрах бухгалтерського обліку в дебет відповідних рахунків і використовується для запису даних по дебету і кредиту кожного рахунку окремо.

Систематизація даних про операції з цінностями, які не належать малому підприємству (одержані для зберігання, переробки, монтажу, продажу на умовах комісії, користування на умовах операційної оренди), з бланками суворої звітності, по списанню активів до з'ясування винних, з гарантіями і заставами ведеться у Відомості 8, затвердженій Наказом N 356

**Спрощена форма обліку для платників податку на прибуток по нульовій ставці**  
*Частиною 3 ст. 3 Закону про бухоблік і п. 9 П(С)БО 25 передбачено, що підприємства, що мають право на ведення спрощеного обліку доходів і витрат і не зареєстровані платниками ПДВ, можуть узагальнювати інформацію в реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.*

Право на ведення спрощеного обліку доходів і витрат мають суб'єкти господарювання, що відповідають вимогам *п. 154.6 ст. 154 разд. III ПК України*

**Спрощений** бухгалтерський облік доходів і витрат регламентовано *Методичним рекомендаціям N 720*.

Такі зміни в спрощенні бухгалтерського обліку зв'язані, перш за все, із змінами в податковому законодавстві. Так, для визначення об'єкту оподаткування платник податку на прибуток, згідно *п. 44.2 ст. 44 гл. 1 разд. II НК України*, використовує дані бухгалтерського обліку по доходах і витратах.

Так, згідно *п. 154.6 ст. 154 разд. III ПКУ*, на період з **1 квітня 2011 року по 1 січня 2016 року** застосовується нульова ставка для платників податку на прибуток, у яких розмір доходів кожного звітного податкового періоду наростаючим підсумком з початку року не перевищує 3 млн. грн. і розмір нарахованої за кожен місяць звітного періоду заробітної плати працівників, що перебувають з платником податків в трудових відносинах, складають не менше двох мінімальних заробітних плат, розмір якої встановлений законом, і які відповідають одному з наступних критеріїв:

- створені у встановленому законом порядку **після 1 квітня 2011 року**;
- діючі, у яких протягом трьох послідовних попередніх років, щорічний об'єм доходів задекларовано в сумі, що не перевищує 3 млн. грн., і у яких середньооблікова чисельність працівників протягом цього періоду не перевищувала 20 чол.;
- зареєстровані платниками єдиного податку у встановленому законодавством порядку в період до вступу у силу *ПКУ* і у яких за останній календарний рік об'єм виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) склав до 1 млн. грн. і середньооблікова кількість працівників складала до 50 чіл.

*Методичні рекомендації N 720* визначають систему реєстрів, порядок і спосіб реєстрації і узагальнення інформації в них **без застосування подвійного запису** для

складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва формою згідно додатку 2 до П(С)БО 25.

**Періодичність складання реєстрів малі підприємства обирають самостійно.** Це залежно від об'єму господарських операцій може бути **місяць** або **квартал**.

Систематизація господарських операцій суб'єктами малого підприємництва — юридичними особами, яким дане право вести **спрощений облік доходів і витрат, здійснюється в журналах обліку господарських операцій:**

- Журнал 1-мс обліку активів;
- Журнал 2-мс обліку капіталу і зобов'язань;
- Журнал 3-мс обліку доходів;
- Журнал 4-мс обліку витрат.

Інформація про господарські операції з Журналів 1-мс і 2-мс використовується для складання Балансу (форма N 1-мс), а з Журналів 3-мс і 4-мс — Звіту про фінансові результати (форма N 2-мс) Спрощеного фінансового звіту.

Записи в Журналах здійснюються на підставі первинних документів в **хронологічній** послідовності **позиційним способом**. По кожному первинному документу вноситься **один запис**. По господарських операціях, однакових по економічному змісту, первинні документи протягом робочого дня можуть групуватися, а їх підсумкові дані переносяться у відповідний Журнал.

Журнали 1-мс і 2-мс відкриваються записами сум залишків **на початок звітнього періоду** по активах, капіталі і зобов'язаннях, які переносяться в рядок "Залишок на початок періоду" з Журналів 1-мс і 2-мс за попередній звітний період з рядка "Залишок на кінець періоду" по відповідних позиціях. Знов створені малі підприємства вказаний рядок **не заповнюють**.

У графі "Зміст господарської операції" приводиться стислий зміст господарської операції і номер (номери) первинного документа (первинних документів), на підставі якого (яких) робиться запис.

Об'єм (сума) господарської операції указується у відповідній графі по активах, капіталі або зобов'язаннях, вартість яких змінюється в результаті цієї операції. Одночасно ця сума відображається в графі "Всього".

При необхідності, зокрема у разі значного об'єму господарських операцій, додатково можуть застосовуватися такі відомості обліку господарських операцій:

- Відомість 1.1-мс обліку необоротних активів;
- Відомість 1.2-мс обліку нарахування амортизації;
- Відомість 2.1-мс обліку розрахунків з постачальниками, іншими кредиторами і бюджетом;
- Відомість 2.2-мс обліку розрахунків з працівниками;
- Відомість 4.1-мс обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів.

## **5. Фінансова звітність малих підприємств**

Нормами П(С)БО 25 встановлені такі форми фінансової звітності для малих підприємств:

- Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва у складі Балансу (форма N 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма N 2-м);
- Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва у складі Балансу (форма N 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма N 2-мс). При цьому підприємства, які відповідно до законодавства **складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, застосовують тільки Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва.**

**Пунктом 2 П(С) БО 25 встановлено, що норми даного Положення (стандарту) застосовуються:**

**для складання Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва:**

— суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, які визнані такими відповідно до законодавства, окрім довірчих товариств, страхових компаній, банків, ломбардів, інших фінансово-кредитних і небанківських фінансових установ, суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють обмін іноземної валюти, є виробниками і імпортерами підакцизних товарів, а також суб'єктів підприємницької діяльності, в статутному капіталі яких частка внесків, що належать юридичним особам – засновникам і учасникам цих суб'єктів, що не є суб'єктами малого підприємництва, перевищує 25 %;

— представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності;

**для складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва:**

— суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, що відповідають критеріям, визначеним *п. 154.6 ст. 154 розд. III ПКУ, і що мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат.*

Для розкриття інформації у звітності згідно *п. 8 П(С)БО 25 малі підприємства, що мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат (1-ме, 2-ме) дотримуються наступних правил:*

- можуть враховувати необоротні активи тільки за **первісною вартістю**, без урахування зменшення корисності і переоцінки до справедливої вартості;

- **не створюють забезпечення наступних витрат і платежів (на виплату відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань і т.д.), а визнають відповідні витрати в періоді їх фактичного виникнення;**

- визнають витрати і доходи з урахуванням вимог *ПКУ*, і відносять суми, які не визнаються *ПКУ* витратами або доходом, безпосередньо на фінансовий результат після оподаткування;

- поточну дебіторську заборгованість включають в підсумок балансу по її фактичній сумі.

Отже, слід зазначити, що для малих підприємств встановлені ті ж правила і принципи обліку, що і для інших підприємств. А це означає, що малим підприємствам не слід забувати і про два стандарти, що містять загальні вимоги до представлення інформації у фінансовій звітності, — П(С)БО 1 і П(С)БО 6.

Мале підприємство повинне дотримувати вимоги абсолютно всіх стандартів, якими регламентований облік існуючих у нього об'єктів. Тобто йдеться про правила визнання і про оцінку на дату балансу активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства, а також доходів і витрат.

До того ж малі підприємства повинні дотримуватися єдиної облікової політики і відбивати її зміни, зміни облікових оцінок і виправляти помилки згідно П(С)БО 6.

## **ЛЕКЦІЯ 8. ОБЛІК У ТУРИСТИЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ**

- 8.1. Характеристика туристичної діяльності
- 8.2. Документальне оформлення туристичних послуг
- 8.3. Особливості обліку туристичної діяльності
- 8.4. Облік туристичної діяльності
  - 8.4.1. Облік діяльності туроператора
  - 8.4.2. Облік діяльності турагента

### **8.1. Характеристика туристичної діяльності**

**Туризм** — тимчасовий виїзд людини з місця постійного проживання в оздоровчих, пізнавальних або професійно-ділових чи інших цілях без здійснення оплачуваної діяльності в місці перебування.

Згідно з КВЕД туристична діяльність належить до секції I, код 63.3 «Послуги з організації подорожувальників».

**Туристичний продукт** — попередньо розроблений комплекс туристичних послуг, який поєднує не менше ніж дві такі послуги, що реалізується або пропонується для реалізації за визначеною ціною, до складу якого входять послуги перевезення, послуги розміщення та інші туристичні послуги, не пов'язані з перевезенням і розміщенням (послуги з організації відвідувань об'єктів культури, відпочинку та розваг, реалізації сувенірної продукції тощо).

**Суб'єктами туристичної діяльності** є туристичні оператори, туристичні агенти, інші суб'єкти підприємницької діяльності, які надають послуги з проживання, харчування, екскурсійного обслуговування тощо та фізичні особи, що здійснюють туристичний супровід (гіди-перекладачі, екскурсоводи, провідники тощо) або надають послуги з тимчасового розміщення, харчування тощо.

**Туроператор** здійснює діяльність з організації та забезпечення створення туристичного продукту, реалізації та надання туристичних послуг, а також посередницьку діяльність із надання характерних туристичних послуг (обсяг яких суттєво скоротиться без їх реалізації туристам) та супутніх послуг (надання та виробництво яких несуттєво скоротиться без їх реалізації туристам).

**Турагенти** здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туроператорів та туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, а також посередницьку діяльність щодо реалізації характерних та супутніх послуг.

Оформлення туристичної документації та страхування туристів можуть здійснювати як туроператор, так і турагент — за домовленістю. Агентська винагорода закладається туроператором як комісійний процент у ціну турпакета або дорівнює проценту знижки з роздрібною ціною туру.

Одна фірма може виступати на ринку туристичних послуг як туроператор і як турагент одночасно. За напрямом діяльності розрізняють фірми, які направляють туристів (ініціативні), й такі, що приймають і обслуговують туристів (рецептивні), а також змішані.

Найчастіше туристична фірма діє як посередник між споживачем послуг — туристом та безпосереднім їх виробником — підприємствами обслуговування.

Організаційні форми туризму:

- міжнародний туризм (в'їзний та виїзний);
- внутрішній туризм.

Залежно від категорій осіб, які здійснюють туристичні подорожі, та їхніх цілей, існують такі види туризму: дитячий, молодіжний, сімейний, культурно-пізнавальний, лікувально-оздоровчий, спортивний, релігійний, підводний, гірський, автомобільний, самодіяльний тощо.

Вимоги до суб'єктів туристичної діяльності.

1. Туроператорська та турагентська діяльність відповідно до Закону, підлягає обов'язковому державному *ліцензуванню*. Розмір фінансового забезпечення туроператора має становити суму, еквівалентну не менше 20 000 євро (для туроператора, який надає послуги винятково з внутрішнього та в'їзного туризму — не менше 10 000 євро); розмір фінансового забезпечення турагента має становити не менше 2000 євро.

2. Більшість туристичних послуг підлягають обов'язковій *сертифікації* стосовно безпеки для життя та здоров'я людей, захисту їхнього майна та охорони довкілля, у тому числі готельні послуги та послуги харчування.

3. Обов'язковим є *страхування* туристів (медичне та від нещасного випадку), яке здійснюється на основі угод зі страховими компаніями, що мають право на здійснення такої діяльності. Якщо турфірма не здійснює страхування туристів, то приймаються страхові поліси, видані на підставі договору, укладеного безпосередньо між туристом і страховою компанією. Причому необхідно не лише перевірити наявність страхового полісу у туриста, а й додати його копію до договору на надання туристичних послуг.

4. Обов'язкова наявність службового приміщення (офісу), яке відповідає певним, визначеним законодавством, умовам.

5. У штаті суб'єкта туристичної діяльності повинно бути не менше 30 % фахівців зі спеціальною туристичною освітою або стажем роботи в сфері туризму не менш 3 років; для керівника суб'єкта туристичної діяльності або туристичного підрозділу обов'язковою є вища освіта.

6. Обов'язкове надання клієнтам і партнерам повної інформації щодо туристичних послуг, тарифів, умов обслуговування туристів, рекламних, інформаційних, довідкових матеріалів (довідники готелів, закладів громадського харчування, розклади руху транспорту, тарифи на перевезення тощо).

7. З метою забезпечення безпеки туристів суб'єкти туристичної діяльності зобов'язані здійснювати: підготовку безпечних умов для перебування туристів, облаштування трас походів, прогулянок, екскурсій, місць проведення змагань, забезпечення туристів спорядженням та інвентарем; навчання туристів засобам профілактики і захисту від травм та нещасних випадків, інструктаж з надання першої медичної допомоги, а також інформування про джерела небезпеки; надання оперативної допомоги туристам, що зазнають лиха, транспортування потерпілих; розробку та реалізацію спеціальних вимог безпеки під час організації та проведення походів з автомобільного, гірського, лижного, велосипедного, водного, мотоциклетного, пішохідного туризму та спелеотуризму.

Суб'єкти туристичної діяльності, які спеціалізуються на організації туристичних подорожей із використанням активних форм пересування туристів, повинні створювати пошуково-рятувальні служби, або укладати угоди з такими службами на обслуговування.

## **8.2. Документальне оформлення туристичних послуг**

Основними документами є:

- договір з клієнтами (на туристичне, екскурсійне, готельне обслуговування);
- договір з підприємствами, які беруть участь у просуванні туристичного продукту;
- туристський ваучер;
- страховий поліс та деякі інші документи при обслуговуванні іноземних туристів.

За договором на туристичне обслуговування одна сторона (туроператор, турагент) за встановлену договором плату зобов'язується забезпечити надання за замовленням іншої сторони (туриста) комплексу туристичних послуг (туристичний продукт). За договором на екскурсійне обслуговування одна сторона (суб'єкт, що здійснює туристичну діяльність) за встановлену договором плату зобов'язується надати за замовленням іншої сторони (екскурсанта) обслуговування, істотною частиною якого є послуги екскурсовода (гіда-перекладача) загальною тривалістю не більше 24 годин, які не включають у себе послуги з розміщення.

Договір з клієнтами може укладатися шляхом видачі ваучера.

Ваучер — форма письмового договору на туристичне або на екскурсійне обслуговування.

У договорі на туристичне обслуговування, укладеному шляхом видачі ваучера, повинні міститися такі дані:

- найменування та місцезнаходження суб'єкта туристичної діяльності, номер ліцензії (дозволу) на відповідний вид діяльності, юридична адреса;
- прізвище, ім'я (по-батькові) туриста (при груповій поїздки — прізвища, імена (по-батькові) членів групи);
- строки надання і види туристичних послуг, їх загальна вартість;

- назва, адреса та номер телефону об'єкта розміщення, його тип та категорія, режим харчування;
- розмір фінансового забезпечення відповідальності туроператора (турагента) або межі відповідальності суб'єкта туристичної діяльності за договором агентування;
- інші дані, обумовлені характером угоди, складом групи тощо;
- дата видачі ваучера.

Договори з іншими організаціями, підприємствами, приватними підприємцями, що беруть участь у формуванні і просуванні туристичного продукту, — це договори з туроператорами, туристичними закладами, з постачальниками і підрядниками — вітчизняними і закордонними партнерами, що забезпечують туристів належними умовами розміщення і харчування, засобами транспорту, організацією екскурсій і відпочинку. Відповідно до укладених договорів розробляються програми турів і складаються калькуляції на кожен туристичну поїздку.

Суб'єкти туристичної діяльності, які займаються організацією і обслуговуванням іноземних туристів в Україні, повинні щороку оформляти референс — підтвердження Міністерства закордонних справ, що зарубіжні партнери (за угодами) матимуть візову підтримку консульських установ України за кордоном у разі їх звернення для оформлення туристичних віз іноземцям для подорожі в Україну.

Суб'єкти туристичної діяльності, які приймають іноземних туристів, повинні вести облік усіх документів із в'їзду, виїзду та переміщення туристів в Україні, а саме:

- договорів (контрактів) з іноземними партнерами про співробітництво з обслуговування іноземних туристів в Україні;
- аналогічних договорів з вітчизняними партнерами;
- листів-замовлень іноземного партнера на обслуговування іноземних туристів;
- підтверджень суб'єктів туристичної діяльності іноземному партнеру щодо готовності до приймання іноземних туристів;
- звернень суб'єктів туристичної діяльності в державні заклади і узгоджень з реєстрації і перебування туристів в Україні;
- документів, які підтверджують здійснення трансфера, бронювання місць у готелі для туристів та їх проживання;
- маршрутів і програм туристичних подорожей іноземних туристів, проведення екскурсій тощо.

Суб'єкт туристичної діяльності повинен вести журнал обліку іноземних туристів, де зазначають: прізвище та ім'я іноземця; громадянство; країну, з якої приїхав турист в Україну; серію, номер і дату видачі національного паспорта іноземного туриста; дату в'їзду в Україну; дату і пункт виїзду з України; місце розміщення туриста; маршрут туру.

### **8.3. Особливості обліку туристичної діяльності**

Існує два погляди щодо дати визнання доходу туристичної фірми в бухгалтерському обліку. Згідно з першим — дохід виникає на дату надходження коштів на поточний рахунок або до каси туристичної фірми в оплату турпродукту. Частіше використовується на практиці другий підхід, згідно з яким дохід визнається тільки за датою закінчення туру. В податковому обліку валовий дохід визнається за першою подією.

Облік витрат ведеться згідно з П(С)БО 16; невеликі туристичні фірми можуть вести облік тільки на рахунок 23 (не використовуючи рахунків 92, 93) або лише на рахунках класу 8. Санаторно-курортні заклади, турбази, будинки відпочинку використовують рахунки 92 і 93.

Серед витрат туристичної діяльності незначне місце посідають матеріальні витрати та витрати на амортизацію, особливо це стосується діяльності фірм – турагентів.

Для міжнародного туризму характерними є операції з валютою.

Неоднозначним є питання щодо рахунків для обліку туристичних ваучерів — пропонуються рахунки 209, 28, 351. Найбільше відповідає Інструкції № 291 облік путівок на субрахунок 209. Нерідко тур фірми загалі не придбавають бланки путівок, а самостійно роздруковують документи, які підтверджують право туриста на участь у турі.

Специфічні рахунки, які використовуються для обліку туристичної діяльності

08 «Бланки суворого обліку» — для узагальнення інформації про неоплачені ваучери (путівки);

331 «Грошові документи в національній валюті» — для обліку оплачених путівок до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку та ін.;

333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» — для обліку грошових коштів в національній валюті, перерахованих для купівлі іноземної валюти;

703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» — для узагальнення інформації про доходи від реалізації туристичних послуг.

704 «Вирахування з доходу» для відображення у турагента сум отриманого доходу, який перераховується туроператору;

903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» — для узагальнення інформації про витрати, які включаються до собівартості реалізованих туристичних послуг;

## 8.4. Облік туристичної діяльності

### 8.4.1. Облік діяльності туроператора

Приклад обліку діяльності туроператора, який має власну матеріальну базу і формує туристичний продукт без залучення сторонніх організацій, подано в табл. 8.1. До таких туроператорів належать: санаторії, турбази, пансіонати, будинку відпочинку тощо. Зазначені суб'єкти туристичної діяльності можуть реалізовувати свої ваучери (путівки) безпосередньо споживачам турпослуг (туристам), а також укладати договори комісії, доручення з турагентами на реалізацію таких ваучерів (путівок).

Таблиця 8.1

#### Облік реалізації туристичних путівок

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т
<i>Реалізація турпродукту безпосередньо туристу</i>			
1	Оприбутковано бланки ваучерів	209	631
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
3	Відображено вартість бланків на позабалансовому рахунку	08	—
4	Віднесено вартість заповнених бланків на витрати	23	209
5	Списано вартість бланків з позабалансового рахунку	—	08
6	Відображено доходи майбутніх періодів	331	69
7	Відображено заборгованість покупця перед турфірмою	36	331
8	Одержано грошові кошти від покупця в оплату путівок	30,31	36
9	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
10	Нараховано витрати турфірми	23 (92,93)	66, 65...
11	Відображено дохід від реалізації турпослуг	69	703
12	Списано суму податкового зобов'язання з ПДВ	703	643
13	Списано собівартість наданих послуг	903	23
<i>Формування фінансового результату</i>			
1	Списано собівартість наданих послуг	791	903
2	Списано дохід від реалізації послуг	703	791

### 8.4.2. Облік діяльності турагента

Турагент, здійснюючи діяльність на підставі договору доручення, отримує як дохід від своєї діяльності комісійну винагороду, яку одразу залишає собі. Кошти, сплачені туристами за турпродукт за мінусом комісійної винагороди, є для турагента транзитними. Податкове зобов'язання з ПДВ виникає тільки з сум комісійної винагороди. Приклад обліку у турагента подано в табл. 8.2.

**Таблиця 8.2**

**Облік у турагента**

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Надійшла оплата від туриста за турпродукт	30, 31	681
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643	641
3	Перераховано грошові кошти туроператору	371	311
4	Відображено дохід за датою закінчення туру та заборгованість перед туроператором	361 704	703 685
5	Списано суму податкового зобов'язання з ПДВ	703	643
6	Проведено залік передоплати з туроператором	685	371
7	Проведено залік авансу, одержаного від туриста	681	361
8	Нараховано витрати турфірми	23	66,65...
9	Списано собівартість наданих послуг	903	23
<i>Формування фінансового результату</i>			
1	Списано собівартість наданих послуг	791	903
2	Списано дохід від реалізації послуг та вирахування з доходу	703 791	791 704

У табл. 8.3 наведено приклад, коли турагент працює «на замовлення» туриста і за його кошти. Турагент у такому разі може заздалегідь за договором купівлі-продажу придбавати ваучери (путівки) у туроператора, а потім реалізовувати їх туристам, або без отримання у власність ваучерів на підставі договорів про співробітництво з туроператорами реалізовувати туристам путівки, які фактично будуть отримані ними безпосередньо від туроператора на місці надання турпослуг.

**Таблиця 8.3**

**Облік у турагента «на замовлення»**

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Придбано путівки у туроператора	331	631
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
3	Перераховано грошові кошти туроператору за путівки	63	311
4	Надійшли грошові кошти від туристів за путівки	30, 31	681
5	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
6	Нараховано витрати турфірми	23	66, 65...
7	Передано путівки покупцю	36	703
8	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	703	643
9	Проведено залік заборгованості	681	361
10	Списано номінальну вартість путівки	903	331
11	Списано собівартість наданих послуг	903	23
<i>Формування фінансового результату</i>			
1	Списано собівартість наданих послуг	791	903
2	Списано дохід від реалізації послуг	703	791

Деякі туристичні агентства, не підписуючи договори доручення і комісії, надають інформаційні послуги (дані про ціни, якість обслуговування, екскурсійні та розважальні програми туроператорів) без фактичного отримання коштів від туриста і перерахування їх туроператору. Турист, у свою чергу, оплачує інформаційні послуги турагентства та



вояжує за обраним ним маршрутом, оплачуючи послуги туроператора на місці. Відображення цих операцій в обліку показано в табл. 8.4.

**Таблиця 8.4**

**Облік інформаційних послуг у туристичній фірмі**

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т
<i>Надходження грошових коштів від туристів</i>			
1	Надано туристу (клієнту) інформаційні послуги з пошуку бази відпочинку згідно з його вимогами	361	703
2	Податкові зобов'язання з ПДВ	703	641
3	Надійшли грошові кошти від туриста за інформаційні послуги	311	361
4	Списано собівартість наданих послуг	903	23
<i>Формування фінансового результату</i>			
1	Списано собівартість наданих послуг	791	903
2	Списано дохід від реалізації послуг	703	791

Приклад відображення в обліку української турфірми реалізації послуг із зарубіжного туризму наведено в табл.8.5 (за умови оплати послуг з придбання іноземної валюти за рахунок турфірми).

**Таблиця.8.5**

**Облік реалізації послуг із зарубіжного туризму**

№ пор.	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Надійшли грошові кошти від українського туриста (в т.ч. винагорода)	311	681
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
3	Перераховано грошові кошти для купівлі валюти	333	311
4	Нараховано комісійну винагороду банку	92 (23)	631
5	Здійснено оплату послуг банку	631	333
6	Нараховано збір до Пенсійного фонду	92 (23)	651
7	Перераховано суму збору до Пенсійного фонду	651	333
8	Зараховано валюту на валютний рахунок української тур фірми	312	333
9	Перераховано грошові кошти іноземному туроператору	685	312
10	Проведено залік авансу	681	685
11	Відображено суму комісійної винагороди	361	703
12	Списано ПДВ	703	643
13	Проведено залік взаємозаборгованостей	681	361
14	Списано собівартість наданих послуг	903	23
15	Списано собівартість на фінансовий результат	791	92
16	Списано дохід від реалізації на фінансовий результат	703	791

**РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА**

**Базова:**

1. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посіб. / Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк. — [3-є вид., переробл. і доповн.] — К. : Знання, 2007. — 243 с.
2. Крупка Я.Д. Облік в будівництві: Підруч. / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Р.О. Мельник ; Терноп. держ. екон. ун-т. — Т. : Екон. думка, 2005. — 606 с.

3. Милявська Е.П. Облік на підприємствах малого бізнесу: Навчальний посібник / Милявська Е.П., Жабін О.І. — К. : ЦУЛ, 2008 . — 162 с. (В наявності в бібліотеці ТНТУ)
4. Облік у галузях виробництва і послуг: навч. посіб. / Ю.Д. Маляревський, М.С. Горяєва, Н.С. Пасенко, А.О. Касич ; Харк. нац. екон. ун-т. — Х. : ІНЖЕК, 2008. — 616 с.
5. Свідерський Є.І. Облік діяльності суб`єктів малого підприємництва: навч. посіб. / Є.І. Свідерський, Д.Є. Свідерський ; ДВНЗ "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". — К., 2008. — 472 с.
6. Янчева Л.М. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. / Л.М. Янчева, А.П. Грінько ; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. — Х., 2009.

### Допоміжна:

1. Бухгалтерський облік в галузях народного господарства: Навч. посіб. для студ. ВНЗ / О.В. Зінкевич, С.О. Левицька, М.М. Мосійчук, [та ін.] ; Нац. ун-т вод. госп-ва та природокористування. — Рівне, 2006. — 454 с.
2. Бухгалтерський облік на ринках споживчої кооперації: навч. посіб. / В. О. Озеран, О. О. Куцик, А. М. [та ін.] ; Львів. комерц. акад. — Л., 2010. — 312 с.
3. Гура Н.О. Облік у житлово-комунальному господарстві: теорія і практика: Монографія. / Н.О. Гура. — К. : Знання, 2006. — 351 с. (В наявності в бібліотеці ТНТУ)
4. Дмитренко А.В. Облік і аналіз витрат у будівництві: організація, методологія та методика: монографія / А.В. Дмитренко ; Полтав. нац. техн. ун-т ім. Ю.Кондратюка. — Полтава, 2010. — 262 с.
5. Крупка Я.Д. Бухгалтерський облік в будівництві: Навч. посіб. / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Р.О. Мельник ; ТАНГ. — Т. : ПП "Принтер-інформ", 2004. — 514 с.
6. Садовська І.Б. Облік інтелектуальних активів сільськогосподарських підприємств: теорія і практика: монографія / І.Б. Садовська, І.В. Жураковська ; Луц. нац. техн. ун-т. — Луцьк, 2009. — 292 с.
7. Шевчук О.В. Облік на малих підприємствах: конспект лекцій / О.В. Шевчук, Н.М. Чеботарьова, Г.С. Анисимова ; Луган. нац. ун-т ім. Т.Шевченка. — Луганськ, 2009. — 375 с.
8. Шумляев Б.О. Бухгалтерський облік в галузях господарства: Підруч. / Б.О. Шумляев, І.В. Татаренко, Є.І. Рябий ; Дніпропетр. філ. Відкритого міжнар. ун-ту розв. людини "Україна". — Д., 2006. — 458 с.

### Інформаційні ресурси

1. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. № 69 (з наступними змінами і доповненнями) // [www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat\\_id=43145](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145)
2. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу: Затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 7 березня 2001 р. № 49. (з наступними змінами і доповненнями) // [www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat\\_id=43145](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145)
3. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. (з наступними змінами і доповненнями) // [www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat\\_id=43145](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145)

4. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності: Затв. наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22 травня 2002 р. № 145. (з наступними змінами і доповненнями) //www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat\_id=43145
5. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт: Затв. наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 7 травня 2002 р. № 81. (з наст/ змінами і доповненнями) //www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat\_id=43145
6. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: Затв. наказом Міністерства транспорту України від 5 лютого 2001 р. № 65. (з наступними змінами і доповненнями) //www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat\_id=43145
7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001 р. № 186 і зареєстровано Міністерством юстиції України 5 травня 2001 р., № 389/5580. //www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat\_id=43145.
8. План рахунків та інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 і зареєстровано Міністерством юстиції України 21 грудня 1999 р., № 892/4185. (з наступними змінами і доповненнями) //www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat\_id=43145
9. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88 (з наступними змінами і доповненнями) //www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat\_id=43145
10. Положення про підрядні контракти у будівництві України: Затв. науково-технічною радою Міністерства України у справах будівництва і архітектури, протокол від 15 грудня 1995 р. № 9. (з наступними змінами і доповненнями) //www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat\_id=43145
11. Положення про технічне обслуговування й ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту: Затв. наказом Міністерства транспорту України від 30 березня 1998 р. № 102. (з наступними змінами і доповненнями) //www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat\_id=43145
12. Порядок і умови організації перевезень пасажирів і багажу автомобільним транспортом: Затв. наказом Міністерства транспорту України від 21 січня 1998 р. № 21 (з наступними змінами і доповненнями) //www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat\_id=43145
13. Правила визначення вартості будівництва (ДБН Д.1.1-1-2000): Затв. наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України 27 серпня 2000 р. № 174
14. Правила надання послуг пасажирського автомобільного транспорту: Затв. наказом Міністерства транспорту України від 18 лютого 1997 р. № 176. (з наступними змінами і доповненнями) //www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat\_id=43145
15. Правила перевезення вантажів автомобільним транспортом в Україні: Затв. наказом Міністерства Транспорту України від 14 липня 1997 р. № 363 (з наступними змінами і доповненнями) //www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat\_id=43145

16. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України, прийнятий Верховною Радою України 16 липня 1999 р. № 996-14 (з наступними змінами і доповненнями) //zakon1.rada.gov.ua/

17. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України, прийнятий Верховною Радою України 6 липня 1995 р., № 265/95 (зі змінами і доповненнями) //zakon1.rada.gov.ua/